

De toetsingskaders inzake het gelijkheidsbeginsel

*Zijn de toetsingskaders van zowel het EHRM als de Hoge Raad
veranderd na de uitspraak van het EHRM met betrekking tot de
bedrijfsopvolgingsfaciliteit?*

Naam student: Wopke Arkesteijn

Studentnummer: 331354

Begeleider: Mr. T.C. Hoogwout

Datum:

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	2
Afkortingenlijst	5
Hoofdstuk 1 Inleiding	6
1.1 Aanleiding.....	6
1.2 Probleemstelling	8
1.2.1 Toetsingscriteria.....	9
1.2.2 Afbakening van het onderwerp.....	9
1.3 Opzet.....	10
Hoofdstuk 2 Toetsingskaders inzake het gelijkheidsbeginsel	12
2.1 Inleiding	12
2.2 Het gelijkheidsbeginsel.....	12
2.2.1 Het discriminatieverbod van art. 14 EVRM	13
2.3 Toetsingskader van het EHRM.....	14
2.3.1 Ontvankelijkheid.....	14
2.3.2 Inhoudelijke beoordeling	16
2.3.2.1 Ongelijke behandeling van gelijke gevallen	17
2.3.2.2 Objectieve en redelijke rechtvaardiging	21
2.4 Toetsingskader van de Hoge Raad.....	26
2.4.1 Ontvankelijkheid.....	26
2.4.2 Inhoudelijke beoordeling	27

2.4.2.1 Ongelijke behandeling van gelijke gevallen	28
2.4.2.2 Objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond	30
2.5 Deelconclusie	41
Hoofdstuk 3 De bedrijfsopvolgingsfaciliteit is niet in strijd met het discriminatieverbod	43
3.1 Inleiding	43
3.2 Rechterlijke procedure inzake de bedrijfsopvolgingsfaciliteit	43
3.2.1 Aanleiding	43
3.2.2 Oordeel met als uitgangspunt art. 1 SW	44
3.2.3 Oordeel met als uitgangspunt art. 35 SW	53
3.2.4 Oordeel van de Hoge Raad	56
3.2.5 Oordeel van het EHRM	63
3.3 Deelconclusie	69
Hoofdstuk 4 Invloed van de uitspraak van het EHRM op de toetsingskaders inzake het gelijkheidsbeginsel	71
4.1 Inleiding	71
4.2 Invloed op het toetsingskader van het EHRM	71
4.3 Invloed op het toetsingskader van de Hoge Raad	74
4.4 Invloed op het wetgevingsproces	77
4.5 Deelconclusie	81
Hoofdstuk 5 Samenvatting en conclusie	83
Literatuurlijst	86
Jurisprudentie	86
Boeken	87

Literatuur.....	88
Overige bronnen.....	89

Afkortingenlijst

A-G	Advocaat-Generaal
AWB	Algemene Wet Bestuursrecht
AWR	Algemene Wet inzake Rijksbelastingen
EHRM	Europees Hof voor de Rechten van de Mens
EVRM	Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens
GW	Grondwet
HR	Hoge Raad
IB	Inkomstenbelasting
IVBPR	Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke rechten
r.o.	rechtsoverweging
SMCO	Stichting Meldpunt Collectief Onrecht
SW	Successiewet

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Een van de beginselen die in het belastingrecht een rol speelt, is het gelijkheidsbeginsel. Het gelijkheidsbeginsel houdt in dat gelijke gevallen gelijk behandeld moeten worden, maar ook dat ongelijke gevallen evenredig ongelijk behandeld moeten worden. Bij de beoordeling of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel, hanteert de Hoge Raad een toetsingskader. Ten eerste moet de vraag beantwoord worden of sprake is van gelijke gevallen. Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord, moet de vraag worden beantwoord of sprake is van een ongelijke behandeling. Indien ook deze vraag bevestigend wordt beantwoord, moet vervolgens de vraag worden beantwoord of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardigingsgrond. Er is sprake van ongeoorloofde discriminatie indien voor een ongelijke behandeling tussen gelijke gevallen geen redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat.¹ Tussen 1988 en 2002 heeft de Hoge Raad meerdere keren² geoordeeld dat een regeling niet in overeenstemming was met het gelijkheidsbeginsel. Vanaf die periode heeft de Hoge Raad meerdere malen een beroep op het gelijkheidsbeginsel afgewezen.³

Een zaak waarin een beroep werd gedaan op het gelijkheidsbeginsel die de afgelopen tijd de gemoederen bezig heeft gehouden, is de zaak waarin de Hoge Raad⁴ heeft geoordeeld dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. De bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet⁵ houdt een voorwaardelijke vrijstelling⁶ in indien op grond van het erfrecht of schenking ondernemingsvermogen wordt verkregen. Op 13 juli 2012 heeft Rechtbank Breda⁷ geoordeeld dat het in strijd is met het gelijkheidsbeginsel dat ondernemingsvermogen anders wordt behandeld in de Successiewet dan privévermogen bij

¹ Niessen, De belastingrechter en het gelijkheidsbeginsel, TFB 2009/01.

² Zie bijvoorbeeld: HR 27 september 1989, nr. 24297, BNB 1990/61. (Tandartsvrouwarrrest)

³ Hoogwout, Voor de Successiewet zijn alle verkrijgers gelijk, maar voor sommigen geldt een belastingprivilege!, FTV 2014/01.

⁴ HR 22 november 2013, nrs. 13/01154, 13/01160, 13/01161, 13/016622 en 13/02453, V-N 2013/59.21.

⁵ Art. 35b tot en met art. 35f Successiewet 1956 en de daarbij behorende artikelen van de Invorderingswet 1990.

⁶ De vrijstelling bedraagt 100% indien de totale waarde van het ondernemingsvermogen van de objectieve onderneming minder bedraagt dan € 1.045.611. Over het meerdere geldt een vrijstelling van 83%. Er moet wel aan alle in de wet opgenomen voorwaarden zijn voldaan.

⁷ Rechtbank Breda 13 juli 2012, nr. 11/5509, LJN: BX 3386.

vererving. Deze uitspraak van Rechtbank Breda heeft veel stof doen opwaaien. Mede door deze uitspraak dienden vele belastingplichtigen een bezwaarschrift in. De Staatssecretaris besloot de bezwaarschriften aan te merken als massaal bezwaar.⁸ De massaal-bezwaarprocedure (art. 25a AWR) houdt in dat de bezwaren die voor het massaal bezwaar in aanmerking komen, aangehouden worden tot de uitkomst volgt van de procedures van de door de Staatssecretaris geselecteerde bezwaarschriften. In overleg met de Nederlandse Orde van Belastingzaken, de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie en de Vereniging van Estate Planners in het Notariaat heeft de Staatssecretaris een zestal bezwaarschriften geselecteerd om de proefprocedures te voeren om tot een antwoord te komen op de rechtsvraag of de bedrijfsopvolgingsfaciliteit van zowel voor als na 2010 in strijd is met het gelijkheidsbeginsel.⁹ Alleen Rechtbank Zeeland-West-Brabant¹⁰ (voorheen Rechtbank Breda) kwam tot het oordeel dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Zowel Rechtbank Oost-Nederland¹¹ als Rechtbank Noord-Holland¹² oordeelden dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Na sprongcassatie heeft de Hoge Raad op 22 november 2013 geoordeeld dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel.¹³

Op nationaal niveau bestaan na het arrest van de Hoge Raad geen rechtsmiddelen meer waar belanghebbenden zich op kunnen beroepen. Op internationaal niveau bestaat echter nog de mogelijkheid om een beroep te doen op de uit het EVRM of de Protocolen voortvloeiende rechten bij het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM). Inmiddels heeft ook het EHRM geoordeeld dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel.¹⁴ De vraag die opkomt is, of zowel de uitspraak van de Hoge Raad als de uitspraak van het EHRM in overeenstemming is met eerdere jurisprudentie waarin door zowel de Hoge Raad als het EHRM een lijn is uitgezet. Zoals eerder gezegd, heeft de Hoge Raad vanaf 2002 geen regeling meer in strijd geacht met het gelijkheidsbeginsel. Volgens verschillende

⁸ Besluit Staatssecretaris van Financien van 23 oktober 2013, nr. BLKB2012/1665M.

⁹ Van de Ven, Actualiteiten bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956, TE 2013/02.

¹⁰ Rechtbank Zeeland- West-Brabant 29 maart 2013, nr. AWB /6433, LJN: BZ8593.

¹¹ Rechtbank Oost-Nederland, 29 januari 2013, nrs. AWB 12/5949, LJN: BZ2716, AWB 12/5950, LJN: BZ5236, AWB 12/5955, LJN: BZ5254 en AWB 12/6261, LJN: BZ5256.

¹² Rechtbank Noord-Holland, 14 februari 2013, nr. AWB 13/98, LJN: BZ2255.

¹³ HR 22 november 2013, nrs. 13/01154, 13/01160, 13/01161, 13/016622 en 13/02453, V-N 2013/59.21.

¹⁴ EHRM 27 mei 2014, nr. 18485/14.

fiscalisten¹⁵ had de Hoge Raad in de zaak betreffende de bedrijfsopvolgingsfaciliteit kunnen of misschien wel moeten oordelen dat de regeling in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Volgens zowel Hoogeveen¹⁶ als Van Vijfeijken¹⁷ bestaat geen redelijke en objectieve rechtvaardigingsgrond voor de ongelijke behandeling tussen ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen en gaat de regeling verder dan noodzakelijk om het gestelde doel te bereiken. De vraag die speelt is: Als de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel, wat dan wel? Waar ligt de grens? Over het onderscheid tussen ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen in de bedrijfsopvolgingsfaciliteit van de Successiewet bestaat al geruime tijd ophef. Belanghebbenden wilden duidelijkheid. Zij zochten naar erkenning bij het EHRM, nadat onder andere door het SMCO na de arresten van 22 november 2013 opnieuw onrust werd veroorzaakt door aan te kondigen dat zij de stap naar het EHRM gingen maken. De erkenning hebben zij echter niet gekregen, aangezien, zoals zojuist is gebleken, het EHRM heeft geoordeeld dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet in strijd is met het discriminatieverbod. De vraag is of dat terecht is. Hieruit kan geconcludeerd worden dat het van maatschappelijk belang is dat nader onderzoek wordt gedaan naar de uitspraak van het EHRM. Of het oordeel juist is, maar ook wat de invloed is van de uitspraak op de toetsingskaders van zowel de Hoge Raad als het EHRM op toekomstige procedures. Daarnaast is het ook wetenschappelijk relevant of de uitspraak van het EHRM invloed heeft op de toetsingskaders van zowel de Hoge Raad als het EHRM, zodat in toekomstige procedures aan het juiste toetsingskader kan worden beoordeeld of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel.

1.2 Probleemstelling

Het bovenstaande heeft tot de volgende onderzoeksvraag geleid waar in dit onderzoek een antwoord op wordt gezocht luidt:

¹⁵ Zie bijvoorbeeld: Van Vijfeijken, De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in het licht van het gelijkheidsbeginsel, In: Principieel belastingrecht: Liber Amicorum Richard Happé, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011, p. 235-247 en Hoogeveen, De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving, Den Haag: SDU 2011.

¹⁶ Hoogeveen, De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving, Den Haag: SDU 2011.

¹⁷ Van Vijfeijken, De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in het licht van het gelijkheidsbeginsel, In: Principieel belastingrecht: Liber Amicorum Richard Happé, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011, p. 235-247.

“Wat is de invloed van de uitspraak van EHRM 27 mei 2014, nr. 18485/14 inzake de bedrijfsopvolgingsfaciliteit op toekomstige procedures met betrekking tot strijdigheid van het gelijkheidsbeginsel in fiscale zaken?”

Het antwoord op de bovengenoemde onderzoeksvraag ga ik beantwoorden met behulp van de volgende deelvragen:

- 1) Welk toetsingskader hanteert het EHRM indien een zaak wordt getoetst aan het gelijkheidsbeginsel en welk toetsingskader hanteert de Hoge Raad indien een zaak wordt getoetst aan het gelijkheidsbeginsel?
- 2) Zijn het oordeel van de Hoge Raad en het oordeel van het EHRM inzake de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in overeenstemming met het toetsingskader?
- 3) Wat zijn de gevolgen van de uitspraak van het EHRM 27 mei 2014 op het toetsingskader met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel?

1.2.1 Toetsingscriteria

Bij het beantwoorden van de onderzoeksvraag wordt getoetst wat de invloed is van de uitspraak van EHRM 27 mei 2014, nr. 18485 op toekomstige procedures met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel in fiscale zaken. Met ongeoorloofde discriminatie wordt het begrip uit art. 14 EVRM bedoeld.¹⁸ In art. 14 EVRM is het verbod op discriminatie opgenomen.¹⁹ Op grond van de jurisprudentie van het EHRM betreffende het gelijkheidsbeginsel stel ik het toetsingskader van het EHRM vast. Op grond van de jurisprudentie van de Hoge Raad betreffende het gelijkheidsbeginsel stel ik het toetsingskader van de Hoge Raad vast. Aan de hand van deze toetsingskaders ga ik beoordelen of zowel het oordeel van de Hoge Raad als het oordeel van het EHRM in overeenstemming zijn met het toetsingskader om vervolgens te kunnen beoordelen of de toetsingskaders zijn veranderd.

1.2.2 Afbakening van het onderwerp

Voor de beantwoording van de onderzoeksvraag wordt uitvoerig ingegaan op de rechterlijke procedure omtrent de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Niet alle uitspraken worden behandeld die in

¹⁸ Rechtbank Breda 13 juli 2012, nr. 11/5509, LJN: BX3386.

¹⁹ Bellekom, Heringa, van der Velde, Verhey, Compendium Staatsrecht, Deventer: Kluwer, 2007, blz. 379.

de loop der jaren zijn gedaan. De zaak rondom Rechtbank Breda 13 juli 2012²⁰ en de zaken²¹ die zijn geselecteerd voor de massaal-bezwaarprocedure zullen worden besproken en getoetst.

1.3 Opzet

In het tweede hoofdstuk wordt besproken wanneer sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel. Als eerst wordt ingegaan op wat het gelijkheidsbeginsel inhoudt. Vervolgens wordt aan de hand van de jurisprudentie van het EHRM het toetsingskader vastgesteld dat het EHRM hanteert bij het bepalen of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel. Daarna wordt aan de hand van de jurisprudentie van de Hoge Raad het toetsingskader vastgesteld dat de Hoge Raad hanteert bij het bepalen of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel.

In het derde hoofdstuk wordt de rechterlijke procedure behandeld omtrent een eventuele schending met het gelijkheidsbeginsel. De uitspraken van de verschillende rechterlijke instanties worden getoetst aan het toetsingskader om te kunnen beoordelen of de uitspraken in overeenstemming zijn met de toetsingskaders.

In het vierde hoofdstuk wordt onderzocht wat de invloed zal zijn van de uitspraak van het EHRM op de toetsingskaders inzake het gelijkheidsbeginsel. Als eerst wordt ingegaan op de invloed van de uitspraak op het toetsingskader van het EHRM. Daarbij wordt met name ingegaan op de vraag of de visie van het EHRM met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel aan het veranderen is. Vervolgens wordt ingegaan op de invloed van de uitspraak op het toetsingskader van de Hoge Raad. De vraag die daarbij centraal staat is in hoeverre het nog zin heeft om op het gelijkheidsbeginsel te beroepen en wat de betekenis nog is van de oudere arresten van de Hoge Raad met betrekking op het gelijkheidsbeginsel. Als laatste onderdeel van dit hoofdstuk wordt ingegaan op de invloed van de uitspraak op het wetgevingsproces.

²⁰ Rechtbank Breda 13 juli 2012, nr. 11/5509, LJN: BX3386, Hof Den Bosch 18 april 2013, nr. 12/00496, LJN: BZ7841 en Hoge Raad 28 maart 2014, nr. 13/02363, BNB 2014/106.

²¹ Rechtbank Oost-Nederland, 29 januari 2013, nrs. AWB 12/5949, LJN: BZ2716, AWB 12/5950, LJN: BZ5236, AWB 12/5955, LJN: BZ5254 en AWB 12/6261, LJN: BZ5256, Rechtbank Zeeland- West-Brabant 29 maart 2013, nr. AWB /6433, LJN: BZ8593, Rechtbank Noord-Holland, 14 februari 2013, nr. AWB 13/98, LJN: BZ2255 en HR 22 november 2013, nrs. 13/01154, 13/01160, 13/01161, 13/016622 en 13/02453, V-N 2013/59.21.

Aan het einde van alle hoofdstukken zal een conclusie worden getrokken. Deze conclusies bij elkaar worden gebruikt om een antwoord te geven op de probleemstelling die te vinden zal zijn in de conclusie.

Hoofdstuk 2 Toetsingskaders inzake het gelijkheidsbeginsel

2.1 Inleiding

Alvorens een antwoord te kunnen geven op de onderzoeksvraag, moeten de toetsingskaders van zowel het EHRM als de Hoge Raad inzake het gelijkheidsbeginsel worden opgesteld. In dit hoofdstuk wordt eerst uiteengezet wat wordt verstaan onder het gelijkheidsbeginsel en het daarmee samenhangende discriminatieverbod. Vervolgens wordt ingegaan op het verloop van de procedure bij het EHRM. Daarbij wordt vooral ingegaan op de vraag wanneer een verzoekschrift ontvankelijk wordt verklaard. Daarna wordt het toetsingskader dat het EHRM hanteert bij de overweging of sprake is van schending van het gelijkheidsbeginsel opgesteld aan de hand van jurisprudentie van het EHRM. Indien het toetsingskader van het EHRM is opgesteld, wordt daarna het toetsingskader van de Hoge Raad opgesteld aan de hand van de jurisprudentie van de Hoge Raad inzake het gelijkheidsbeginsel.

2.2 Het gelijkheidsbeginsel

Het gelijkheidsbeginsel en het daarmee samenhangende discriminatieverbod staan beiden in art. 1 van de Grondwet (hierna: GW) geformuleerd. Het gelijkheidsbeginsel houdt in dat voor degene die zich in Nederland bevinden geldt dat gelijke gevallen gelijk behandeld moeten worden, maar ook dat ongelijke gevallen evenredig ongelijk moeten worden behandeld.²² Het discriminatieverbod houdt in dat discriminatie op grond van godsdienst, levensovertuiging, politieke gezindheid, ras, geslacht of op welke grond dan ook niet is toegestaan. Indien geen objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond is voor het verschil in behandeling van gelijke gevallen, is sprake van ongeoorloofde discriminatie.²³

Rechters mogen echter op grond van het toetsingsverbod van art. 120 GW wetten en verdragen in formele zin niet toetsen aan de Grondwet, dus ook niet aan art. 1 GW. Indirect kan deze toetsing wel plaatsvinden op grond van art. 94 GW waarin is bepaald dat wettelijke voorschriften

²² Hamer, Cursus Belastingrecht FBR 5.3.1.B, 2013

²³ Kluwer, Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 14 EVRM, aant. 6.56, 2014.

geen toepassing vinden, indien deze toepassing niet verenigbaar is met verdragsbepalingen. Doordat het discriminatieverbod ook is opgenomen in art. 14 EVRM kan de rechter wetten en verdragen wel toetsen aan het verbod.²⁴

2.2.1 Het discriminatieverbod van art. 14 EVRM

In art. 14 is het verbod op discriminatie opgenomen:

“Het genot van de rechten en vrijheden die in dit Verdrag zijn vermeld, moet worden verzekerd zonder enig onderscheid op welke grond ook, zoals geslacht, ras, kleur, taal, godsdienst, politieke of andere mening, nationale of maatschappelijke afkomst, het behoren tot een nationale minderheid, vermogen, geboorte of andere status.”

Zoals uit dit artikel blijkt, geldt het discriminatieverbod van art. 14 EVRM alleen op rechten en vrijheden die in het EVRM zijn opgenomen. Het discriminatieverbod van art. 14 EVRM heeft geen zelfstandige werking.²⁵ Onder de rechten en vrijheden van het EVRM horen ook de bij het EVRM behorende protocollen.²⁶

Het belang van art. 14 EVRM in belastingzaken was tot 1990 niet geheel duidelijk.²⁷ Uit het Darby-arrest²⁸ blijkt dat discriminatie in belastingzaken verboden is op grond van art. 14 EVRM in samenhang met art. 1 Eerste Protocol EVRM. In art. 1 Eerste Protocol EVRM is het eigendomsgrondrecht opgenomen:

'Iedere natuurlijke of rechtspersoon heeft recht op het ongestoord genot van zijn eigendom. Aan niemand zal zijn eigendom worden ontnomen behalve in het algemeen belang en onder de voorwaarden voorzien in de wet en in de algemene beginselen van internationaal recht. De voorgaande bepalingen tasten op geen enkele wijze het recht aan dat een staat heeft om die wetten toe te passen die hij noodzakelijk oordeelt om het gebruik van eigendom te reguleren in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen of boeten te verzekeren.'

²⁴ Kooiman, Gelijkheid in fiscalibus: mensenrecht of heffingsbeginsel?, NTFRA2013-11.

²⁵ Zie ook: EHRM 16 september 1996, nr. 39/1995/545/631, RSV 1997, 234, r.o. 36 (Arrest Gaygusuz).

²⁶ Bruijsten, NDFR Commentaar bij: Artikel 14 Verbod van discriminatie, 2014.

²⁷ Happé, Het gelijkheidsbeginsel: de rechtspraak van het EHRM biedt meer ruimte dan de Hoge Raad benut, In: Draaicirkels van formeel belastingrecht (Andere wetenschappelijke uitgaven), 2009.

²⁸ EHRM 23 oktober 1990, nr. 17/1989/233, BNB 1995/244.

2.3 Toetsingskader van het EHRM

In deze paragraaf wordt het toetsingskader opgesteld dat het EHRM hanteert bij de beoordeling of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel. Alvorens het EHRM overgaat tot de inhoudelijke beoordeling van een klacht, wordt eerst geoordeeld of de klacht ontvankelijk is.

2.3.1 Ontvankelijkheid

Het opstarten van een procedure bij het EHRM begint met het indienen van een verzoekschrift. Nadat door de griffie een voorlopig dossier is aangelegd na het eerste contact van de klager met het EHRM, krijgt de klager nog de mogelijkheid om het verzoekschrift aan te vullen. Het verzoek wordt pas formeel geregistreerd als het officiële verzoekschrift ontvangen is met alle bijbehorende documenten. Nadat het verzoek formeel is geregistreerd, begint de procedure van het EHRM. Alvorens het EHRM overgaat tot de inhoudelijke beoordeling van een klacht, wordt eerst beoordeeld of het verzoek ontvankelijk is. Een verzoek is ontvankelijk indien wordt voldaan aan de ontvankelijkheidsvoorwaarden die zijn opgenomen in art. 35 EVRM. Indien niet aan deze voorwaarden wordt voldaan, is het verzoek niet ontvankelijk en wordt het verzoek niet verder behandeld. Op grond van art. 35 lid 4 EVRM kan het verzoek gedurende alle stadiums van de procedure niet-ontvankelijk worden verklaard door het EHRM.

Bij het EHRM kan een verzoek worden ingediend met betrekking tot een klacht over schending van rechten en vrijheden die in het EVRM en de daarbij behorende protocollen zijn opgenomen. Het kan gaan om een klacht tegen een verdragsstaat over bijvoorbeeld het handelen of nalaten waar de verdragsstaat verantwoordelijk voor is.²⁹ Ingevolge art. 34 EVRM kan een persoon, een non-gouvernementele organisatie of een groep personen een verzoekschrift indienen bij het EHRM. Naast de hoedanigheid van de klager speelt ook de vraag of de klager een slachtoffer is een rol. Daarmee wordt bedoeld dat de klager moet aantonen direct door het vermeende handelen of nalaten te zijn getroffen.³⁰ In de zaak Auerbach³¹ heeft het EHRM bijvoorbeeld geoordeeld dat belanghebbende niet langer slachtoffer is in de zin van art. 34 EVRM, omdat de Hoge Raad al geoordeeld had dat het aan de wetgever was om rechtsherstel te bieden. In deze zaak ging het

²⁹ Van Emmerik, Barkhuysen en Rieter, *Procederen over mensenrechten onder het EVRM, het IVBPR en andere VN-verdragen*, Nijmegen: Ars Aequi Libri, 2008.

³⁰ Van Emmerik, Barkhuysen en Rieter, *Procederen over mensenrechten onder het EVRM, het IVBPR en andere VN-verdragen*, Nijmegen: Ars Aequi Libri, 2008.

³¹ EHRM 29 januari 2002, nr. 45600/99, BNB 2002/126 (Zaak Auerbach).

om de hoogte van het autokostenforfait. Een extra bijtelling³² gold niet indien het totaal aantal gereden kilometers voor privédoeleinden niet meer was dan 1000 kilometer op jaarbasis.

Volgens belanghebbende in deze zaak was sprake van een ongelijke behandeling tussen personen in een vergelijkbare situatie zonder dat daar een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond voor was. De Hoge Raad³³ heeft geoordeeld dat sprake was van ongeoorloofde discriminatie en dat het de taak van de wetgever was om rechtsherstel te bieden. Voor belanghebbende in deze zaak levert dat geen financieel herstel op.³⁴ Belanghebbende heeft na het oordeel van de Hoge Raad een klacht ingediend bij het EHRM dat geen effectief rechtsherstel is verleend. Het EHRM heeft overwogen dat het verzoek niet ontvankelijk is, omdat belanghebbende niet langer een slachtoffer was.

Het EHRM kan het verzoek ook ontvankelijk verklaren indien niet aan een van de ontvankelijkheidsvoorwaarden is voldaan. De eerste ontvankelijkheidsvoorwaarde waaraan moet zijn voldaan is dat alle nationale rechtsmiddelen moeten zijn uitgeput, dus de klager moet in beginsel³⁵ tot de hoogste rechter geprocedeerd hebben.³⁶ Deze voorwaarde is in het EVRM opgenomen om de nationale instanties eerst de kans te bieden om een klacht te onderzoeken en om eventueel rechtsherstel te bieden.³⁷ De tweede ontvankelijkheidsvoorwaarde houdt in dat een verzoek binnen een bepaalde termijn moet zijn ingediend, namelijk binnen zes maanden na de definitieve beslissing van de nationale instantie.³⁸ Als derde voorwaarde geldt dat naam, geboortedatum, nationaliteit, geslacht, functie en adres van de klager bekend moet zijn. Met andere woorden, een verzoekschrift mag niet anoniem zijn.³⁹ Een andere voorwaarde is dat geen sprake mag zijn van herhaling, samenloop of opeenvolging. Indien een soortgelijke zaak al eerder door het EHRM of door een andere internationale instantie is onderzocht, wordt het

³² Ingevolge lid 3 van art. 42 Wet IB 1964 moest het autokostenforfait worden verhoogd met 4% tot 24% indien een werknemer gewoonlijk minstens drie dagen in de week naar zijn werk rijdt en de afstand tussen de woon- en werkplaats groter is dan 30 km.

³³ HR 15 juli 1998, nr. 31922, BNB 1998/293.

³⁴ Hoogwout, Don Quichot en het gelijkheidsbeginsel, FTV 2013/11.

³⁵ Op de uitzonderingen wordt niet ingegaan.

³⁶ Art. 35 lid 1 EVRM.

³⁷ Van Emmerik, Barkhuysen en Rieter, Procederen over mensenrechten onder het EVRM, het IVBPR en andere VN-verdragen, Nijmegen: Ars Aequi Libri, 2008.

³⁸ Art. 35 lid 1 EVRM.

³⁹ Art. 35 lid 2 sub a EVRM.

verzoek niet-ontvankelijk verklaard.⁴⁰ Een verzoek kan echter wel ontvankelijk worden verklaard indien nieuwe feiten en gegevens kunnen worden voorgelegd.⁴¹ Uit art. 35 lid 3 EVRM blijkt onder andere de voorwaarde dat een verzoekschrift verenigbaar moet zijn met de regelingen uit het EVRM en de daarbij behorende protocollen. Andere voorwaarden die uit het derde lid van art. 35 EVRM blijken is dat een verzoekschrift niet kennelijk ongegrond mag zijn en dat het verzoekschrift geen misbruik van het klachtrecht mag zijn. Een verzoekschrift wordt bijvoorbeeld kennelijk ongegrond verklaard indien niet voldoende bewijs is aangeleverd. In het Veertiende Protocol is een extra ontvankelijkheidsvoorwaarde opgenomen, namelijk dat de klager een significant nadeel moet hebben geleden door een eventuele schending. Deze voorwaarde is opgenomen in art. 35 lid 3 sub b EVRM. De achtergrond van deze voorwaarde is dat het EHRM zich niet op zaken hoeft te richten die van ondergeschikt belang zijn.⁴² Indien aan bepaalde voorwaarden is voldaan kan het EHRM op grond van art. 35 lid 3 sub b EVRM een individueel verzoekschrift niet-ontvankelijk verklaren. De eerste voorwaarde houdt in dat geen wezenlijk nadeel mag zijn geleden door de belanghebbende.⁴³ In EHRM 28 juni 2010, nr. 36659/04, EHRC 2010/102 heeft het EHRM op grond van twee criteria, financiële impact en het belang voor de klager, geoordeeld dat geen sprake was van een wezenlijk nadeel. De tweede voorwaarde houdt in dat de zaak door de nationale rechter naar behoren moet zijn behandeld. Als laatste voorwaarde moet verzekerd zijn dat het voor de eerbiediging van de rechten van de mens niet nodig is om verder onderzoek te doen. Het is wel van belang om op te merken dat deze nieuwe voorwaarde geen invloed heeft op de mogelijkheid van nationale rechters om een verzoek niet-ontvankelijk te verklaren. De voorwaarde geldt alleen voor de procedure bij het EHRM.⁴⁴

2.3.2 Inhoudelijke beoordeling

Indien het beroep op het EHRM ontvankelijk wordt verklaard, gaat het EHRM over tot de inhoudelijke toetsing aan art. 14 EVRM. In deze paragraaf wordt aan de hand van de

⁴⁰ Art. 35 lid 2 sub b EVRM.

⁴¹ Van Emmerik, Barkhuysen en Rieter, *Procederen over mensenrechten onder het EVRM, het IVBPR en andere VN-verdragen*, Nijmegen: Ars Aequi Libri, 2008.

⁴² Van Emmerik, Barkhuysen en Rieter, *Procederen over mensenrechten onder het EVRM, het IVBPR en andere VN-verdragen*, Nijmegen: Ars Aequi Libri, 2008, blz. 47-48.

⁴³ Pauwels, *Belastingen en mensenrechtenverdragen: kroniek 2011-2013*, MBB 2014/04.

⁴⁴ Pauwels, *Belastingen en mensenrechtenverdragen: kroniek 2011-2013*, MBB 2014/04.

jurisprudentie van het EHRM het toetsingskader opgesteld die het EHRM hanteert bij de inhoudelijke beoordeling of in belastingzaken sprake is van ongeoorloofde discriminatie.

2.3.2.1 Ongelijke behandeling van gelijke gevallen

Bij de inhoudelijke beoordeling wordt door het EHRM als eerst getoetst of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Om te kunnen toetsen of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen, moet worden vastgesteld wanneer volgens het EHRM sprake is van gelijke gevallen. Om deze vraag te kunnen beantwoorden, worden een aantal arresten van het EHRM behandeld.

Zaak P.M.

In de zaak P.M.⁴⁵ was de volgende casus aan de orde. Een ongehuwde man woonde niet langer samen met de moeder van zijn kind. Deze man heeft wel de financiële verantwoordelijkheid voor het levensonderhoud van zijn kind als het kind ook niet langer bij hem woont. Belanghebbende mag de bijdragen voor het levensonderhoud van zijn kind echter niet in aftrek brengen op zijn inkomstenbelasting. Volgens de belanghebbende is dat in strijd met art. 14 EVRM in samenhang met art. 1 Eerste Protocol, aangezien een man die wel gehuwd was met de moeder van zijn kind deze bijdragen wel in aftrek mag brengen. Naar zijn mening bevindt hij zich in dezelfde situatie als de man die voorheen getrouwd was met de moeder van zijn kind. Een onderscheid tussen de gehuwde en ongehuwde status is zijns inziens niet gerechtvaardigd. Beiden worden wel gelijk behandeld ten aanzien van de verplichting tot het doen van bijdragen voor het levensonderhoud van het kind. Volgens de overheid wordt echter een legitiem doel nagestreefd door een onderscheid te maken tussen de gehuwde en ongehuwde status. Door speciale rechten en voorrechten aan het huwelijk te verbinden, wordt het aangaan van het huwelijk gestimuleerd. Ook indien het huwelijk wordt verbroken, mogen daar voordelen aan verbonden zijn.

Het EHRM overweegt dat de gehuwde en ongehuwde vader zich in deze specifieke situatie in een vergelijkbare situatie bevinden. Het enige verschil tussen de gehuwde vader en de ongehuwde vader is de burgerlijke staat. Op grond van de wet mag in beginsel een onderscheid worden gemaakt tussen gehuwden en samenwonenden. In de onderhavige casus gaat het echter om de rol als vader. Het EHRM komt tot het oordeel dat het niet gerechtvaardigd is om deze

⁴⁵ EHRM 19 juli 2005, nr. 6638/03, FED 2005/117 (Zaak P.M.)

vader anders te behandelen met betrekking tot de aftrekbaarheid van de bijdragen voor het levensonderhoud van het kind dan vaders die gehuwd waren met de moeder van hun kind. Bijdragen voor het levensonderhoud van kinderen zijn aftrekbaar van de inkomstenbelasting, omdat de mogelijkheid moet bestaan voor gescheiden ouders om een eventuele nieuwe familie financieel te ondersteunen. Ook indien de vader niet gehuwd was met de moeder van zijn kind moet die mogelijkheid bestaan. Volgens het EHRM is in dit specifieke geval art. 14 in samenhang met art. 1 Eerste Protocol geschonden.

Uit dit arrest kan de conclusie worden getrokken dat moet worden gekeken naar de specifieke situatie waarin belanghebbende zich bevindt om te beoordelen of sprake is van gelijke gevallen.

Zaak Burden en Burden

In de zaak Burden en Burden⁴⁶ was de volgende casus aan de orde. De gezusters Burden en Burden zijn in het bezit van een woning waar ze samen in wonen. Beiden hebben een testament opgemaakt waarin is opgenomen dat het volledige eigendom toekomt aan de langstlevende zus. Indien een van beide zussen komt te overlijden, zal de langstlevende zus geconfronteerd worden met een aanslag erfbelasting. Het gevolg zou kunnen zijn dat het huis misschien verkocht moet worden om de aanslag te kunnen voldoen. De vrijstelling die in het Verenigd Koninkrijk geldt voor de langstlevende binnen een huwelijk of geregistreerd partnerschap, zal niet gelden voor de langstlevende van de samenwonende zussen. Volgens Burden en Burden is dat in strijd met art. 14 EVRM in samenhang met art. 1 Eerste Protocol.

Nadat het EHRM had geoordeeld dat het gemaakte onderscheid een legitiem doel nastreeft en binnen de ruime beoordelingsvrijheid valt die aan de staat toekomt⁴⁷, is de zaak doorverwezen naar de Grote Kamer⁴⁸. Uit het oordeel van de Grote Kamer blijkt dat volgens het EHRM sprake is van gelijke gevallen indien het gaat om personen in relevante vergelijkbare omstandigheden.⁴⁹ Volgens Burden en Burden bevinden zij zich voor de toepassing van de successiewet in dezelfde relevante positie als gehuwden of geregistreerde partners. De overheid van het Verenigd

⁴⁶ EHRM 12 december 2006, nr. 13378/05, RvdW 2007, 31 (Zaak Burden en Burden) en EHRM 29 april 2008, nr. 13378/05, RvdW 2008, 79 (Zaak Burden en Burden).

⁴⁷ EHRM 12 december 2006, nr. 13378/05, RvdW 2007, 31 (Zaak Burden en Burden).

⁴⁸ Een zaak kan op grond van art. 43 EVRM in uitzonderlijke gevallen worden doorverwezen naar de Grote Kamer indien een van de betrokken partijen binnen drie maanden na de uitspraak een verzoek indient.

⁴⁹ EHRM 29 april 2008, nr. 13378/05, RvdW 2008, 79, r.o. 60 (Zaak Burden en Burden).

Koninkrijk is echter van mening dat zij zich in een andere situatie bevinden, omdat de relatie tussen zussen niet gerelateerd is aan een keuze om een relatie aan te gaan, zoals bij gehuwden en geregistreerde partners het geval is, maar bestaat de relatie tussen zussen al vanaf de geboorte.

De Grote Kamer begint zijn oordeel met de opmerking dat de relatie tussen broers en zussen van kwalitatief andere aard is dan de relatie tussen gehuwden of homoseksuele civiele partners. De relatie tussen broers en zussen is gebaseerd op bloedverwantschap. Een belangrijke voorwaarde voor het aangaan van een huwelijk of geregistreerd partnerschap, is juist dat de personen die de verbintenis aangaan geen bloedverwanten van elkaar mogen zijn. Dat de zussen hebben gekozen om hun hele leven samen te wonen, net als gehuwde koppels en geregistreerde partners, verandert niets aan dit essentiële verschil tussen beide soorten relaties.⁵⁰ De Grote Kamer komt tot de conclusie dat geen sprake is van gelijke gevallen. De samenwonende zussen kunnen niet vergeleken worden met gehuwden of geregistreerde partners op grond van art. 14 EVRM, daarom kan dus ook geen sprake zijn van schending van art. 14 EVRM in samenhang met art. 1 Eerste Protocol.⁵¹

De belangrijkste conclusie die uit dit arrest kan worden getrokken, is dat volgens het EHRM sprake is van gelijke gevallen indien het gaat om personen in relevante vergelijkbare omstandigheden. In de onderhavige casus was daar geen sprake van om dat relaties tussen broers en zussen essentieel verschillen van relaties tussen gehuwden of geregistreerde partners.

Zaak Carson

In de zaak Carson⁵² was de volgende casus aan de orde. Mevrouw Carson heeft gedurende bijna haar gehele werkzaam leven in het Verenigd Koninkrijk gewoond en daar dus ook volledige premies voor sociale volksverzekeringen betaald. Haar pensioen wordt niet geïndexeerd, omdat ze niet langer woont in het Verenigd Koninkrijk. Volgens mevrouw Carson is sprake van ongeoorloofde discriminatie op grond van art. 14 EVRM in samenhang met art. 1 Eerste Protocol, omdat haar pensioen wel zou worden geïndexeerd als zij nog in het Verenigd Koninkrijk zou wonen. Het gaat in deze casus om Britse pensioengerechtigden die niet gelijk

⁵⁰ EHRM 29 april 2008, nr. 13378/05, RvdW 2008, 79, r.o. 62 (Zaak Burden en Burden).

⁵¹ EHRM 29 april 2008, nr. 13378/05, RvdW 2008, 79, r.o. 66 (Zaak Burden en Burden).

⁵² EHRM 4 november 2008, nr. 42184/05, NJB 2009, 127 (Zaak Carson).

worden behandeld. In verschillende staten bestaan verschillen tussen socialezekerheidsvoorzieningen, belastingheffing, inflatie, rente en wisselkoersen. Het EHRM oordeelt op grond van de doelstelling van het systeem dat geen sprake is van gelijke gevallen. De doelstelling is namelijk om personen die op het Brits grondgebied verblijven een minimumlevensstandaard te garanderen. Mevrouw Carson kan niet vergeleken worden met personen die wel binnen het Verenigd Koninkrijk wonen, omdat zij zich niet in dezelfde situatie bevindt.

Ook deze zaak is doorverwezen naar de Grote Kamer. Ondanks dat de Grote Kamer overweegt dat woonplaats valt onder “persoonlijke status” voor de toepassing van art. 14 EVRM, oordeelt de Grote Kamer in de onderhavige casus dat geen sprake is van gelijke gevallen.⁵³ De betaalde premies hebben namelijk niet alleen betrekking op het pensioen, maar ook op andere socialezekerheidsuitkeringen. Zoals ook door het EHRM overwogen, heeft het systeem van de sociale zekerheid het doel om binnen het Verenigd Koninkrijk een minimum levensstandaard te garanderen. Het systeem heeft een nationaal karakter. De waarde van pensioenen kan verschillen door verschillen in bijvoorbeeld de inflatie, wisselkoersen tussen landen. Belanghebbende bevindt zich dus niet in een vergelijkbare situatie met een pensioengerechtigde die in het Verenigd Koninkrijk woont.

Zaak Clift

In de zaak Clift⁵⁴ ging het om de situatie dat de duur van een gevangenisstraf van invloed is op de procedure.⁵⁵ Volgens Clift, een gevangene met een straf van achttien jaar, is dat onderscheid een schending van het discriminatieverbod. Het EHRM merkt op dat de gronden waarop niet gediscrimineerd mag worden, zoals opgenomen in art. 14 EVRM, geen limitatieve lijst betreft.⁵⁶ In deze zaak wordt door het EHRM opnieuw bevestigd dat sprake moet zijn van een verschil in behandeling tussen personen in vergelijkbare situaties. Het EHRM voegt hier iets aan toe. Namelijk dat niet wordt vereist dat de klager zich in geheel dezelfde situatie moet bevinden als degenen waarmee hij zichzelf vergelijkt. De eiser moet aantonen dat zijn situatie overeenkomt op

⁵³ EHRM 16 maart 2010, nr. 42184/05, AB 2011/149 (Zaak Carson).

⁵⁴ EHRM 13 juli 2010, nr. 7205/07, EHRC 2010/94 (Zaak Clift).

⁵⁵ Omdat deze zaak het strafrecht betreft, wordt verder niet inhoudelijk op de zaak ingegaan.

⁵⁶ EHRM 13 juli 2010, nr. 7205/07, EHRC 2010/94, r.o. 55 (Zaak Clift).

de, gezien de aard van zijn klacht, relevante punten.⁵⁷ Er dient dus alleen gekeken te worden naar de punten die van belang zijn bij de beoordeling of sprake is van gelijke gevallen.

2.3.2.2 Objectieve en redelijke rechtvaardiging

Indien sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen, moet vervolgens getoetst worden of daarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond is. Aan de hand van een aantal arresten wordt ingegaan op de vraag wanneer sprake is van ongeoorloofde dan wel geoorloofde discriminatie.

Zaak Darby

In de zaak Darby⁵⁸ was de volgende casus aan de orde. In Zweden bestaat een kerkbelasting. Indien een inwoner van Zweden geen lid is van de kerk, komt diegene in aanmerking voor een vermindering van de kerkbelasting. Dhr. Darby was werkzaam in Zweden, maar hij was geen ingezetene van Zweden. Daarom had dhr. Darby geen recht op de vermindering van de kerkbelasting, ook al was hij geen lid van de kerk. Volgens dhr. Darby was dit onderscheid in strijd met onder andere art. 14 EVRM in samenhang met art. 1 Eerste Protocol.

Het EHRM overweegt dat alleen sprake is van discriminatie als voor een verschil in behandeling tussen individuen geen objectieve en redelijke rechtvaardiging is. Er is sprake van een redelijke en objectieve rechtvaardiging als een legitiem doel wordt nagestreefd en als er geen redelijke verhouding van proportionaliteit bestaat tussen de gebruikte middelen en het te realiseren doel.⁵⁹

Uit r.o. 32 blijkt dat dhr. Darby zich in een zelfde situatie bevindt als andere niet-leden van de kerk, maar die wel geregistreerd zijn als inwoner van Zweden. Vervolgens wordt door het EHRM onderzocht wat het doel is van de ongelijke behandeling nu het EHRM geoordeeld heeft dat sprake is van gelijke gevallen. Volgens de overheid kan een vermindering van de kerkbelasting voor niet-ingezetenen niet met dezelfde kracht worden beargumenteerd als een vermindering van de kerkbelasting voor ingezetenen. Daarnaast is de overheid van mening dat, indien ook niet-ingezetenen recht zouden hebben op een vermindering van de kerkbelasting, de procedure een stuk gecompliceerder zou worden. Het EHRM heeft geoordeeld dat de door de overheid aangedragen redenen voor het onderscheid geen legitiem doel betreffen. Voor het

⁵⁷ EHRM 13 juli 2010, nr. 7205/07, EHRC 2010/94, r.o. 66 (Zaak Clift).

⁵⁸ EHRM 23 oktober 1990, nr. 17/1989/233, BNB 1995/244 (Darby-arrest).

⁵⁹ EHRM 23 oktober 1990, nr. 17/1989/233, BNB 1995/244, r.o. 31 (Darby-arrest).

onderscheid tussen ingezetenen en niet-ingezetenen met betrekking tot de kerkbelasting is dus geen redelijke en objectieve rechtvaardigingsgrond. In de onderhavige casus is dus sprake van een schending van art. 14 EVRM in samenhang met art. 1 Eerste Protocol.

De belangrijkste conclusie uit deze zaak is dat ook voor belastingzaken een verbod geldt op discriminatie op grond van art. 14 EVRM in samenhang met art. 1 Eerste Protocol. Indien voor een ongelijke behandeling tussen gelijke gevallen geen objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond is, is sprake van ongeoorloofde discriminatie.

Zaak Della Ciaja⁶⁰

In Italië is de totale omvang van de nalatenschap bepalend voor het tarief van de erfbelasting. In casu waren vier erfgenamen, die elk recht hadden op een deel van de nalatenschap. Het tarief voor de erfbelasting werd dus bepaald op grond van de totale erfenis die zij gezamenlijk ontvingen. Doordat er meerdere erfgenamen zijn, wordt meer successierecht geheven per erfgenaam dan in de situatie dat hetzelfde bedrag zou zijn geërfd, maar dan als enig erfgenaam. Belanghebbenden zijn van mening dat sprake is van een ongelijke behandeling van personen in vergelijkbare situaties en dat de regeling dus in strijd is met art. 14 EVRM in samenhang met art. 1 Eerste Protocol.

Het EHRM overweegt in dit arrest dat lidstaten een ruime beoordelingsbevoegdheid hebben met betrekking tot de beoordeling of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen en of daar een rechtvaardiging voor is. Het EHRM komt in de onderhavige casus tot het oordeel dat de ruime beoordelingsbevoegdheid niet is overschreden. Het was een keuze van de Italiaanse wetgever om het tarief voor de successierechten afhankelijk te maken van de gehele nalatenschap. Er is dus geen sprake van ongeoorloofde discriminatie.

De belangrijkste conclusie die uit deze zaak kan worden getrokken is dat aan lidstaten een ruime beoordelingsvrijheid toekomt bij de beoordeling of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen en of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardigingsgrond. In eerdere arresten werd door het EHRM nog overwogen dat aan lidstaten een zekere beoordelingsvrijheid

⁶⁰ EHRM 22 juni 1999, nr. 45757/99, BNB 2002/398 (Zaak Della Ciaja/Italië).

toekomt.⁶¹ Sinds BNB 2002/398 biedt het EHRM meer ruimte aan de wetgever. Door Van den Berge⁶² wordt opgemerkt dat het EHRM de nationale wetgever niet in de weg wil zitten. Een onderscheid wordt door de ruime beoordelingsvrijheid die toekomt aan de wetgever niet snel in strijd geacht met het discriminatieverbod.

Zaak M.A. e.a.

In de zaak M.A. e.a.⁶³ was de volgende casus aan de orde. In Finland werd een wetwijziging ingevoerd waardoor de realisatie van werknemersopties niet langer als vermogenswinst onder het lage tarief belast werd, maar als loon onder het hoge tarief. Volgens belanghebbenden is dat in strijd met art. 1 Eerste Protocol. Het EHRM merkt op dat Finland een ruime beoordelingsbevoegdheid heeft. Deze beoordelingsbevoegdheid is echter niet onbeperkt. In deze zaak overweegt het EHRM dat het oordeel van de wetgever dient te worden geëerbiedigd, tenzij dat oordeel van de wetgever van redelijke grond is ontbloomt.⁶⁴

In de onderhavige casus heeft het EHRM geoordeeld dat de Finse wetgever de ruime beoordelingsbevoegdheid niet heeft overschreden. Doordat de nieuwe regel met terugwerkende kracht in werking is getreden, kan voorkomen worden dat ongewenst wordt geanticipeerd op de nieuwe regel door de plannen tot het realiseren van opties te veranderen. Het algemeen belang is in deze zaak dus belangrijker dan het individueel belang van ongestoord eigendom.

De belangrijkste conclusie die uit de onderhavige zaak kan worden getrokken is dat het oordeel van de nationale wetgever dient te worden geëerbiedigd, tenzij dat oordeel van redelijke grond is ontbloomt.

Zaak Stec e.a.⁶⁵

In Engeland heeft men recht op een loongerelateerde uitkering, de "Reduced earning allowance" (REA), in geval van een beroepsziekte of een bedrijfsongeval. Het recht op deze uitkering vervalt indien de pensioengerechtigde leeftijd is bereikt. De pensioengerechtigde leeftijd voor mannen en vrouwen is echter verschillend. Voor vrouwen geldt 60 jaar als pensioengerechtigde

⁶¹ Zie bijvoorbeeld: EHRM 28 november 1984, series A nr.87, NJ 1986,4 (Zaak Rasmussen).

⁶² Van den Berge, Reageren op Straatsburg; toetsing van wetgeving aan het verdragsrechterlijke discriminatieverbod (artikel 14 EVRM), In: Andere wetenschappelijke uitgaven 34 Veranderingen in de belastingrechtspraak, 2011.

⁶³ EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95, V-N 2003/52.2 (Zaak M.A. e.a.).

⁶⁴ EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95, V-N 2003/52.2 (Zaak M.A. e.a.).

⁶⁵ EHRM 12 april 2006, nr. 65731/01, 65900/01, RVS 2007,44 (Zaak Stec e.a.).

leeftijd en voor mannen 65 jaar. Verschillende personen willen dat een einde wordt gemaakt aan deze ongelijkheid tussen mannen en vrouwen. Volgens hen is sprake van ongeoorloofde discriminatie op grond van art. 14 EVRM in samenhang met art. 1 Eerste Protocol.

De overheid is echter van mening dat wel sprake is van een objectieve en redelijke rechtvaardiging. De uitkering geldt als inkomensbescherming indien door een bedrijfsongeval of een bedrijfsziekte het inkomen verminderd. Het is volgens de overheid niet de bedoeling dat zowel pensioen als REA wordt verkregen. Daarnaast is gekozen om aan te sluiten bij de pensioengerechtigde leeftijd uit eenvoud.

Het EHRM oordeelt dat sprake is van ongeoorloofde discriminatie indien voor het gemaakte onderscheid tussen gelijke gevallen geen objectieve en redelijke rechtvaardiging. Daar is sprake van indien geen legitiem doel wordt nagestreefd of indien de proportionaliteit tussen de middelen en het te realiseren doel niet redelijk is. Aan de lidstaten komt een ruime beoordelingsvrijheid toe. Hoe ruim deze beoordelingsvrijheid is, is afhankelijk van de omstandigheden, het onderwerp en de achtergrond. Ook merkt het EHRM op dat het oordeel van de nationale wetgever door de nationale rechter geëerbiedigd, tenzij het oordeel van de nationale rechter van redelijke grond ontbloomt is. De nationale rechter is volgens het EHRM namelijk beter op de hoogte van de maatschappelijke wensen van het desbetreffende land.⁶⁶

Na de algemene opmerkingen door het EHRM, gaat het EHRM over op de inhoudelijke beoordeling. De REA is bedoeld als inkomensbescherming indien door een bedrijfsongeval of een bedrijfsgerelateerde ziekte het inkomen is verminderd. Volgens het EHRM zijn de door de belanghebbenden aangedragen alternatieven niet geschikt om hetzelfde doel te bereiken. Het EHRM oordeelt dat een legitiem doel wordt nagestreefd, namelijk de politieke reden dat geen recht bestaat op REA indien ook recht bestaat op pensioen. Ook voor de aansluiting bij de pensioengerechtigde leeftijd bestaat een redelijke en objectieve rechtvaardigingsgrond.⁶⁷

Het corrigeren van de financiële ongelijkheid tussen mannen en vrouwen, de reden waarom de pensioengerechtigde leeftijd verschilt tussen mannen en vrouwen, is een geldige rechtvaardigingsgrond. Er valt het Verenigd Koninkrijk niets te verwijten dat ze niet eerder de weg in zijn geslagen om de pensioengerechtigde leeftijd tussen mannen en vrouwen gelijk te

⁶⁶ EHRM 12 april 2006, nr. 65731/01, 65900/01, RVS 2007,44, r.o. 51 en 52 (Zaak Stec e.a.).

⁶⁷ EHRM 12 april 2006, nr. 65731/01, 65900/01, RVS 2007,44, r.o. 59 (Zaak Stec e.a.).

trekken. Het valt binnen de ruime beoordelingsvrijheid die toekomt aan de lidstaten. Er is dus geen sprake van ongeoorloofde discriminatie op grond van art. 14 EVRM in samenhang met art. 1 Eerste Protocol.⁶⁸

In deze zaak is hetgeen geconcludeerd kan worden uit de hiervoor besproken arresten bevestigd. Daarnaast blijkt uit deze zaak dat de omstandigheden, het onderwerp en de achtergrond van invloed zijn op hoe ruim de beoordelingsvrijheid is die aan lidstaten toekomt bij de beoordeling of sprake is van ongelijke behandeling van gelijke gevallen en of daar een geldige rechtvaardigingsgrond voor is.

Zaak Stummer⁶⁹

Gevangenen in Oostenrijk kunnen zich niet verzekeren voor een ouderdomspensioen. Volgens een gevangene is de ongelijke behandeling niet gerechtvaardigd en is het onderscheid in strijd met art. 14 EVRM in samenhang met art. 1 Eerste Protocol. Het EHRM overweegt dat sprake is van gelijke gevallen, omdat beiden de noodzaak hebben om een toekomstvoorziening op te bouwen.

Het doel dat wordt nagestreefd door gevangenen uit te sluiten is het behoud van de economische efficiëntie en het behoud van een consistent pensioensysteem. Personen die niet of nauwelijks premies betalen, zouden ook geen recht moeten hebben op pensioen. Het EHRM stelt vast dat door de Oostenrijkse regering legitieme doelen worden nagestreefd. Daarnaast heeft Oostenrijk een ruime beoordelingsvrijheid. Hoe ruim deze beoordelingsvrijheid is, hangt onder andere af van de gemeenschappelijke grond in de lidstaten. In Europa bestaat geen gemeenschappelijke grond, maar de trend is om gevangenen meer onder regelingen voor de sociale zekerheid te laten vallen. Uiteindelijk overweegt het EHRM dat Oostenrijke de beoordelingsruimte niet heeft overschreden, dus kan de conclusie worden getrokken dat art. 14 EVRM in combinatie met art. 1 Eerste Protocol niet wordt geschonden.⁷⁰

⁶⁸ EHRM 12 april 2006, nr. 65731/01, 65900/01, RVS 2007,44, r.o. 64 en 65 (Zaak Stec e.a.).

⁶⁹ EHRM 7 juli 2011, 37452/02, RSV 2012/15 (Zaak Stummer).

⁷⁰ EHRM 7 juli 2011, 37452/02, RSV 2012/15 (Zaak Stummer).

Uit deze zaak kan de conclusie getrokken worden dat de beoordelingsvrijheid ook kan afhangen van de vraag of er een gemeenschappelijke grond is in de lidstaten.

2.4 Toetsingskader van de Hoge Raad

De Hoge Raad hanteert, net als het EHRM, een toetsingskader bij de beoordeling of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel. Indien een beroep niet-ontvankelijk wordt verklaard, wordt door de Hoge Raad niet verder ingegaan op de inhoudelijke beoordeling. Het toetsingskader van de Hoge Raad met betrekking tot de inhoudelijke beoordeling wordt in deze paragraaf opgesteld op grond van de jurisprudentie met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel.

2.4.1 Ontvankelijkheid

De Hoge Raad gaat niet bij ieder beroep in cassatie over tot de inhoudelijke beoordeling van het beroep. De Hoge Raad heeft de mogelijkheid om een beroep niet-ontvankelijk te verklaren. Ingevolge art. 6:6 Algemene Wet Bestuursrecht (hierna: AWB) kan een bezwaar of beroep niet-ontvankelijk worden verklaard, indien niet wordt voldaan aan de vereisten uit art. 6:5 AWB of een andere uit de wet voorkomende eis die gesteld is. Daarnaast kan een bezwaar of beroep niet-ontvankelijk worden verklaard indien een bezwaar- of beroepschrift is geweigerd op basis van art. 2:15 AWB⁷¹. Uit art. 6:6 AWB blijkt dat de indiener van een beroep of bezwaar als niet is voldaan aan de vereisten, de mogelijkheid moet zijn geboden om het verzuim te herstellen binnen een bepaalde termijn.

Uit art. 6:5 AWB blijken de formele vereisten waar een bezwaar- of beroepschrift aan moet voldoen. Het bezwaar- of beroepschrift moet zijn voorzien van de naam en het adres van de indiener en de dagtekening. Ook moet het bezwaar- of beroepschrift zijn ondertekend.⁷² De mogelijkheid tot herstel behoeft niet te worden geboden indien uit het bezwaar- of beroepschrift niet blijkt wie de indiener is.⁷³ Vervolgens moet het bezwaar- of beroepschrift een beschrijving

⁷¹ Uit art. 2:15 AWB blijkt dat niet in ieder gevallen gebruik gemaakt mag worden van de elektronische weg. Indien ten onrecht hier toch gebruik van gemaakt wordt, kan een verzoek bezwaar of beroep niet-ontvankelijk worden verklaard. Uit het tweede lid blijkt dat gegevens die via de elektronische weg zijn gestuurd kunnen worden geweigerd indien het leidt tot een onevenredige belasting voor het bestuursorgaan. Uit het derde lid blijkt dat gegevens die via de elektronische weg zijn gestuurd waarvan de betrouwbaarheid niet gewaarborgd kan worden, geweigerd mogen worden.

⁷² Van Immerseel, Commentaar bij art. 6:5 AWB en art. 6:6 AWB, 2014.

⁷³ Van Immerseel, Commentaar bij art. 6:5 AWB en art. 6:6 AWB, 2014.

van het besluit waartegen bezwaar of beroep is aangetekend bevatten. Uit NTFR 2009/2625⁷⁴ blijkt dat deze eis inhoudt dat duidelijk gemaakt dient te worden welk besluit wordt bestreden. Een andere eis die uit art. 6:5 AWB volgt, is dat de gronden waarop het bezwaar of beroep is gebaseerd in het bezwaar- of beroepschrift moeten zijn opgenomen. Indien een beroepschrift is ingediend, moet ook de bestreden beslissing meegestuurd worden.⁷⁵ Een andere eis is dat het instellen van het beroep binnen een bepaalde termijn moet worden gedaan, in het geval van het instellen van een beroep in cassatie geldt een termijn van zes weken.⁷⁶ Op grond van art. 6:11 AWB wordt een beroep niet-ontvankelijk verklaard indien het bezwaar- of beroepschrift buiten de termijn wordt ingediend. Indien het beroepschrift niet aan alle vereisten voldoet, kan in het merendeel van de gevallen het beroepschrift hersteld worden ingevolge art. 6:6 AWB binnen een bepaalde termijn. Indien de indiener het beroepschrift niet herstelt, heeft de Hoge Raad de mogelijkheid om het beroepschrift niet-ontvankelijk te verklaren. De Hoge Raad is niet verplicht om het beroepschrift niet-ontvankelijk te verklaren.⁷⁷ Een bezwaar- of beroepschrift moet schriftelijk zijn ingediend. Ingevolge art. 6:5 AWB dient de indiener van een bezwaar- of beroepschrift voor een vertaling te zorgen indien het bezwaar- of beroepschrift in een vreemde taal is opgesteld. Deze eis houdt niet in dat een bezwaar- of beroepschrift uitsluiten in het Nederlands mag worden ingediend.⁷⁸ Voor het instellen van sprongcassatie geldt een extra voorwaarde op grond van art. 28 lid 3 AWR, namelijk dat de minister van Financien schriftelijk toestemming moet geven.

2.4.2 Inhoudelijke beoordeling

Als een beroep ontvankelijk wordt verklaard, wordt vervolgens overgegaan op de inhoudelijke beoordeling van de klacht. Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad blijkt het toetsingskader dat de Hoge Raad hanteert bij het bepalen of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel. De eerste toets die moet plaatsvinden is of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Volgens de Hoge Raad is sprake van gelijke gevallen indien de gevallen in relevante opzichten aan elkaar gelijk zijn. De tweede toets die moet plaatsvinden is of

⁷⁴ HR 27 november 2009, nr. 08/02053, NTFR 2009/2625.

⁷⁵ Van Immerseel, Commentaar bij art. 6:5 AWB en art. 6:6 AWB, 2014.

⁷⁶ Art. 6:7 AWB en art. 6:24 AWB.

⁷⁷ Van Immerseel, Commentaar bij art. 6:5 AWB en art. 6:6 AWB, 2014.

⁷⁸ Van Immerseel, Commentaar bij art. 6:5 AWB en art. 6:6 AWB, 2014.

sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging. Volgens de Hoge Raad is sprake van een redelijke en objectieve rechtvaardiging indien ten eerste een legitiem doel wordt nagestreefd en ten tweede proportionaliteit bestaat tussen het middel en het te realiseren doel. De jurisprudentie waar dit toetsingskader uit blijkt, wordt in de volgende subparagrafen behandeld.

Het toetsingskader dat aan de hand van de jurisprudentie wordt opgesteld is gebaseerd op arresten van de Hoge Raad van voor de uitspraak betreffende de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. HR 22 november 2013⁷⁹ wordt in hoofdstuk drie behandeld en wordt niet besproken als onderdeel van het toetsingskader van de Hoge Raad. In hoofdstuk drie wordt de gehele rechterlijke procedure omtrent de bedrijfsopvolgingsfaciliteit besproken en worden de uitspraken van de verschillende rechterlijke instanties getoetst aan het in dit hoofdstuk opgestelde toetsingskader om te toetsen of het oordeel in overeenstemming is met het toetsingskader zoals in dit hoofdstuk is opgesteld.

2.4.2.1 Ongelijke behandeling van gelijke gevallen

De eerste vraag die bij de inhoudelijke beoordeling beantwoord moet worden is of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Om vast te stellen wanneer volgens de Hoge Raad sprake is van gelijke gevallen, worden een aantal arresten van de Hoge Raad behandeld waarbij de Hoge Raad specifiek op deze rechtsvraag is ingegaan. Uit de jurisprudentie zal blijken dat sprake is van gelijke gevallen indien de gevallen in relevante opzichten aan elkaar gelijk zijn. Niet in alle gevallen wordt door de Hoge Raad specifiek ingegaan op deze rechtsvraag, maar gaat de Hoge Raad direct in op de vraag of een redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat voor de ongelijke behandeling van gelijke gevallen (zie hiervoor nader par. 2.4.2.2).⁸⁰

HR 8 juli 1988, nr. 24964, BNB 1988/302

In BNB 1988/302 was de volgende casus aan de orde. Ingevolge art. 35 lid 3 Wet IB 1964 bestond een ongelijkheid tussen eigenaren en huurders met een woning met werkkamer inzake de mogelijkheid om kosten in aftrek te brengen. In geschil was of in dit geval sprake was van ongeoorloofde discriminatie. Volgens de Hoge Raad is geen sprake van gelijke gevallen in de onderhavige casus, omdat de eigenaar zich niet in dezelfde positie bevindt als de huurder. Het

⁷⁹ HR 22 november 2013, nrs. 13/01154, 13/01160, 13/01161, 13/016622 en 13/02453, V-N 2013/59.21.

⁸⁰ Zie bijvoorbeeld: HR 12 juli 2002, nr. 36254, BNB 2002/400.

beroep behoeft geen verdere inhoudelijke beoordeling. Er is dus geen sprake van een schending van het gelijkheidsbeginsel.

HR 27 september 1989, nr. 24297, BNB 1990/61

In BNB 1990/61 was de volgende casus aan de orde. Belanghebbende werkt, op zakelijke basis, samen met haar echtgenoot die werkzaam is als zelfstandig tandarts. Volgens belanghebbende was art. 5 Wet IB 1964 in strijd met het gelijkheidsbeginsel door de ongelijke behandeling tussen gehuwde mannen ten opzichte van gehuwde vrouwen, maar ook door de ongelijke behandeling tussen niet duurzaam gescheiden levende gehuwden ten opzichte van ongehuwden die een gezamenlijke huishouding voerden. Alvorens door de Hoge Raad wordt ingegaan op de vraag of sprake is van een verboden ongelijke behandeling, merkt de Hoge Raad eerst op dat niet iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen verboden is. Er is alleen sprake van ongeoorloofde discriminatie, indien voor de ongelijke behandeling van gelijke gevallen geen redelijke en objectieve rechtvaardiging is. Vervolgens merkt de Hoge Raad ook op dat aan de wetgever een zekere beoordelingsvrijheid toekomt bij het beantwoorden van de vraag of sprake is van gelijke gevallen en bij het beantwoorden van de vraag of een redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat voor de ongelijke behandeling. In de onderhavige casus heeft de Hoge Raad geoordeeld dat gehuwden en ongehuwd samenwonenden geen gelijke gevallen zijn, omdat ongehuwd samenwonenden niet zo een hechte economische band hebben als gehuwden. De ongelijke behandeling tussen de ongehuwd samenwonenden en de gehuwden levert dus geen ongelijke behandeling van gelijke gevallen op, dus wordt het gelijkheidsbeginsel niet geschonden. Dan was ook nog de vraag aan de orde of de ongelijke behandeling tussen gehuwde mannen en gehuwde vrouwen een schending van het gelijkheidsbeginsel inhield. Volgens de Hoge Raad is sprake van gelijke gevallen, maar is er een redelijke en objectieve rechtvaardiging voor deze ongelijke behandeling.

HR 21 oktober 1992, nr. 28548, BNB 1993/29

In BNB 1993/29 was de volgende casus aan de orde. Ingevolge een regeling uit de Wet IB 1964 is de belastingvrije som voor zowel alleenstaande verzorgende ouders als voor alleenverdieners verhoogd. Volgens belanghebbende was het in strijd met het discriminatieverbod dat de belastingvrije som voor alleenstaanden niet is verhoogd. In deze zaak heeft belanghebbende onder andere als klacht aangedragen dat, indien geen sprake is van gelijke gevallen, sprake is van

ongelijke gevallen die onevenredig ongelijk worden behandeld. De Hoge Raad merkt daarover op dat alleen indien de gevallen overduidelijk onevenredig worden behandeld sprake is van discriminatie. In de onderhavige casus is daar geen sprake van. Het beroep op het gelijkheidsbeginsel wordt verworpen waarbij als uitgangspunt werd genomen dat een verschil in draagkracht het verschil in de hoogte van de belastingvrije som tussen de gevallen rechtvaardigt.

HR 17 november 1993, nr. 28587, BNB 1994/36

In BNB 1994/36 was de volgende casus aan de orde. Ingevolge de regeling met betrekking tot aftrekbare kosten ter zake van kantoorruimte wordt onderscheid gemaakt tussen de eigenaar en de huurder. De vraag is of sprake is van ongeoorloofde discriminatie. De Hoge Raad is als eerst ingegaan op de vraag of sprake is van gelijke gevallen. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat niet kan worden gezegd dat sprake is van ongelijke gevallen, omdat redelijkerwijs niet kan worden aangenomen dat een relevant verschil bestaat tussen de kosten van de eigenaar-bewoner en de huurder-bewoner. Vervolgens is de Hoge Raad ingegaan op de vraag of een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat. De Hoge Raad beantwoordt deze vraag ontkennend. Dat heeft tot gevolg dat sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel.

HR 14 juli 2000, nr. 35059, BNB 2000/36

In BNB 2000/36 was de volgende casus aan de orde. Ingevolge de Successiewet behoefde bij de waardering van een eenmanszaak geen rekening gehouden te worden met de goodwill, maar bij de waardering van incurante aandelen wel. De eerste vraag die door de Hoge Raad beantwoord moest worden, is of sprake is van gelijke gevallen. De verkrijging van een eenmanszaak en de verkrijging van incurante aandelen zijn gelijke gevallen met betrekking tot de heffing van successierecht. Tussen de verschillende verkrijgingen bestaat geen relevant verschil. Door het verschil in waardering is sprake van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Indien daar geen redelijke en objectieve rechtvaardiging voor is, is sprake van ongeoorloofde discriminatie. In deze zaak heeft de Hoge Raad geoordeeld dat geen sprake is van een geldige rechtvaardigingsgrond. Er is dus sprake van ongeoorloofde discriminatie.

2.4.2.2 Objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond

Indien de vraag of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen bevestigend wordt beantwoord, moet vervolgens de vraag beantwoord worden of voor de ongelijke

behandeling een redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat. Aan de hand van jurisprudentie van de Hoge Raad wordt onderzocht wanneer volgens de Hoge Raad sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardigingsgrond.

HR 30 september 1992, nr. 27463, BNB 1993/30.

In BNB 1993/30 was de volgende casus aan de orde. Volgens belanghebbende was het in strijd met het gelijkheidsbeginsel dat onderscheid wordt gemaakt tussen een belastingplichtige die een schriftelijke uitspraak heeft ontvangen van het hof en een belastingplichtige die de uitspraak alleen mondeling heeft gekregen. Indien laatstgenoemde belastingplichtige beroep in cassatie in wil stellen, moet eerst de mondelinge uitspraak worden vervangen door schriftelijke uitspraak. Daarvoor is 150 gulden meer aan griffierecht verschuldigd. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat sprake is van gelijke gevallen en dat voor de ongelijke behandeling van de gelijke gevallen geen redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat. De regeling is in strijd met het gelijkheidsbeginsel met als gevolg dat het meerdere dat aan griffierecht is betaald aan belanghebbende wordt teruggegeven.

HR 15 oktober 1997, nr. 32270, FED 1998/22

In FED 1998/22 was de volgende casus aan de orde. Met betrekking tot het bepalen van de aftrekbare kosten van kinderopvang, bestaat een verschil tussen de belastingplichtige die de kosten zelf betaalt en de belastingplichtige die de kosten door de werkgever krijgt vergoed. Indien de kosten voor kinderopvang door de werkgever worden vergoed, wordt dat tot het loon gerekend van de werknemer dat wordt ontvangen van de werkgever. Indien de kosten door de belastingplichtige zelf worden gemaakt, wordt uitgegaan van het bruto-arbeidsinkomen van zowel de belastingplichtige als van zijn echtgenoot of huisgenoot. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat sprake is van een ongerechtvaardigde ongelijke behandeling van gelijke gevallen en dus van een schending van het gelijkheidsbeginsel.

HR 12 november 1997, nr. 30981, BNB 1998/22

In BNB 1998/22 was de onderhavige casus in het geschil. Volgens belanghebbende wordt het gelijkheidsbeginsel geschonden doordat de aftrek van reiskosten die gemaakt worden voor een opleiding of studie verschilt van de aftrek van reiskosten die door de werkgever worden vergoed. Volgens de Hoge Raad is, zoals ook al uit vorige arresten is gebleken, een ongelijke behandeling

van gelijke gevallen verboden indien daarvoor geen redelijke en objectieve rechtvaardiging voor bestaat. In dit arrest voegt de Hoge Raad daar aan toe dat sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging indien een legitiem doel wordt nagestreefd en indien een redelijke verhouding bestaat tussen het middel en het te realiseren doel. De wetgever heeft daarbij een zekere beoordelingsvrijheid. De ongelijke behandeling van de gelijke gevallen heeft in de onderhavige casus een gerechtvaardigd doel. De Hoge Raad voegt ook toe dat naast de doelmatigheid ook de kwantitatieve aspecten bekeken moeten worden, zowel de absolute als de relatieve aspecten. Volgens de Hoge Raad gaan zowel in absolute als in relatieve zin geen belangrijke bedragen gepaard met de ongelijke behandeling. De Hoge Raad oordeelt dat geen sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel.

HR 15 juli 1998, nr. 31922, BNB 1998/293

In BNB 1998/293 was de volgende casus aan de orde. Aan belanghebbende wordt een auto ter beschikking gesteld door zijn werkgever. Belanghebbende gebruikt de auto voornamelijk voor naar zijn werk, waarvoor hij een afstand van meer dan 30 kilometer moet afreizen. Daarnaast gebruikt hij de auto voor meer dan 1000 kilometer voor privédoeleinden. Zijn autokostenforfait bedraagt 24%. Volgens belanghebbende is de regeling in strijd met het gelijkheidsbeginsel, omdat belastingplichtigen die de auto voor minder dan 1000 kilometer voor privé gebruiken, maar wel meer dan 30 kilometer voor woon-werkverkeer, anders worden behandeld terwijl wel sprake is van gelijke gevallen. Bij de inhoudelijke beoordeling of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel, merkt de Hoge Raad als eerst op dat niet iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen een schending van het gelijkheidsbeginsel oplevert. Alleen indien geen sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging, is sprake van ongeoorloofde discriminatie. De wetgever heeft bij het beantwoorden van die vragen een zekere beoordelingsvrijheid. Volgens de Hoge Raad is binnen een groep van gelijke gevallen, een beperkte groep bevoorrecht. De groep van gelijke gevallen zijn de belastingplichtigen die meer dan 30 kilometer afreizen om naar hun werk te komen. De groep die minder dan 1000 kilometer voor privédoeleinden gebruikt, wordt bevoorrecht. Er is dus sprake van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. De volgende vraag die beantwoord moet worden, is of een redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat voor deze ongelijke behandeling. Door de regering is als rechtvaardigingsgrond aangedragen dat de werknemers die zijn bevoorrecht

vergeleken moeten worden met werknemers die collectief worden vervoerd in bijvoorbeeld busjes. De Hoge Raad heeft deze rechtvaardigingsgrond verworpen, omdat de posities van de verschillende werknemers verschillend zijn. Voor de ongelijke behandeling van de gelijke gevallen is dus geen objectieve en redelijke rechtvaardiging. Vervolgens wordt door de Hoge Raad opgemerkt dat de ongelijke behandeling tot een belangrijke bevoordeling leidt. De zekere beoordelingsvrijheid die aan de wetgever toekomt, is overschreden. In deze zaak heeft de Hoge Raad geoordeeld dat sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel. Deze ongelijkheid dient door de wetgever opgeheven te worden.

HR 17 augustus 1998, nr. 33078, BNB 1999/122

In BNB 1999/122 was in geschil naar welk tarief de auto van belanghebbende in de heffing moest worden betrokken, het tarief van de personenauto of het tarief van de bestelauto. Voor motorrijtuigen die uitmaken van een wagenpark wordt een ander tarief gehanteerd dan motorrijtuigen die geen deel uitmaken van een wagenpark. De Hoge Raad begint de vraag of sprake is van een verboden ongelijke behandeling van gelijke gevallen met de algemene opmerking wanneer daar sprake van is. Er is sprake van een verboden ongelijke behandeling van gelijke gevallen indien daarvoor geen redelijke en objectieve rechtvaardiging voor bestaat en dat daarbij aan de wetgever een zekere beoordelingsmarge toekomt. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat houders van een wagenpark en de andere houders als gelijke gevallen moeten worden beschouwd. Voor de ongelijke behandeling van de gelijke gevallen bestaat geen redelijke en objectieve rechtvaardiging. Financiële gevolgen kunnen niet gelden als een redelijke en objectieve rechtvaardiging. Het betreft hier een willekeurige bevoordeling van een beperkte groep binnen een groep gelijke gevallen. Er is dus sprake van een schending van het gelijkheidsbeginsel.

HR 12 mei 1999, nr. 33320, BNB 1999/271

In BNB 1999/271 was de volgende casus aan de orde. Volgens belanghebbende heeft zij ook recht op een hogere aftrek van arbeidskosten op grond van het gelijkheidsbeginsel, omdat het arbeidskostenforfait is verhoogd zonder dat de werkelijke arbeidskosten zijn verhoogd. Er is sprake van een schending van het gelijkheidsbeginsel indien voor een ongelijke behandeling van gelijke gevallen geen redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat. De wetgever heeft bij de beantwoording van deze vragen een zekere beoordelingsruimte. Uit de wetgeschiedenis blijkt

dat het arbeidskostenforfait is verhoogd om toetreden tot de arbeidsmarkt te bevorderen en werkgelegenheid te verbeteren. Als gevolg van de verhoging van het arbeidskostenforfait wordt een bepaalde groep werkenden benadeeld, namelijk de groep werkenden die meer kosten maken dan het bedrag van het oude forfait.

Volgens de Hoge Raad moeten de groepen werkenden als gelijke gevallen worden beschouwd, omdat tussen hen geen relevant verschil bestaat voor de heffing van de inkomstenbelasting. Vervolgens gaat de Hoge Raad in op de vraag of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging. Het doel dat wordt nagestreefd met de in geding zijnde ongelijke behandeling is een legitiem doel, aldus de Hoge Raad. De Hoge Raad oordeelt echter dat ook sprake moet zijn van proportionaliteit tussen het middel en het te realiseren doel. Volgens de Hoge Raad is geen sprake van proportionaliteit tussen het gekozen middel en het te realiseren doel, aangezien niet kan worden gezegd dat door de verhoging van het arbeidskostenforfait de werkelijke kosten worden benaderd. Daarbij gaat het volgens de Hoge Raad om een kwantitatief niet onbelangrijk verschil in de kosten. Door de wetgever is de beoordelingsvrijheid overschreden, dus komt de Hoge Raad tot de conclusie dat de regeling een verboden ongelijke behandeling van gelijke gevallen is.

HR 10 augustus 2001, nr. 35014, BNB 2001/400

In BNB 2001/400 was de volgende casus aan de orde. Een in België wonende erflater heeft zijn aandeel in een in Nederland gelegen onroerende zaak vlak voor zijn overlijden overgedragen aan bloedverwanten, niet zijnde erfgenamen, tegen een zakelijke vergoeding. Ingevolge art. 15 lid 1 SW 1956 worden bezittingen die binnen het jaar voorafgaand aan het overlijden van de erflater zijn overgedragen tegen een vergoeding aan een bepaalde kring van personen, geacht te zijn verkregen krachtens erfrecht. Het moet gaan om een situatie waarin de erflater niet in Nederland woont. Deze fictiebepaling is ook van toepassing op de situatie zoals in de onderhavige casus aan de orde. Dat heeft tot gevolg dat bloed- en aanverwanten die erfgenaam zijn hetzelfde worden behandeld als bloed- en aanverwanten die geen erfgenaam zijn. Volgens belanghebbende is dat in strijd met het gelijkheidsbeginsel.

De Hoge Raad gaat eerst in op de vraag of sprake is van gelijke gevallen. Volgens de Hoge Raad moeten de bloed- en aanverwanten die geen erfgenaam of legetaris zijn gelijk behandeld worden met een willekeurige derde en niet met de bloed- en aanverwanten die wel erfgenaam of legetaris zijn. Er is dus een sprake van een ongelijke behandeling van een gelijke gevallen. De volgende vraag die door de Hoge Raad is beantwoord, is of een redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat voor de ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Het doel van de bepaling is om te voorkomen dat door een transactie in het zicht van het overlijden successierecht wordt ontlopen. In beginsel is dit een geldige rechtvaardigingsgrond. Maar omdat in de onderhavige casus geen sprake is van erfgenamen, is een verkrijging krachtens erfrecht niet te verwachten. De situatie moet vergeleken worden met de situatie dat de transactie wordt aangegaan met willekeurige derden. Bij die transactie geldt de fictiebepaling niet. Er bestaat dus geen redelijke en objectieve rechtvaardiging. Het gelijkheidsbeginsel is geschonden.

HR 12 juli 2002, nr. 36254, BNB 2002/400

In BNB 2002/400 was de volgende casus aan de orde. In de wet was een regeling opgenomen waardoor een gedeelte van de kosten van kinderopvang in aftrek konden worden gebracht als buitengewone last. Voor belastingplichtigen die werkzaam zijn in loondienst en een deel van de kosten voor kinderopvang vergoed krijgen, is een andere regeling in de wet opgenomen die inhoudt dat een bepaald deel niet tot het loon behoort. Tussen de verschillende regelingen bestaat een verschil in de drempel, 100% versus 75% van de door de minister bepaalde ouderbijdragen. Volgens belanghebbende is dat in strijd met het gelijkheidsbeginsel.

Voorheen werd door de Hoge Raad vooropgesteld dat aan de wetgever een zekere beoordelingsvrijheid toekomt bij de beoordeling of sprake is van gelijke gevallen en of sprake is van een redelijk en objectieve rechtvaardiging. In deze zaak stelt de Hoge Raad dat bij de beoordeling van de vragen of sprake is van gelijke gevallen en of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging een ruime beoordelingsvrijheid aan de wetgever toekomt. Daarbij verwijst de Hoge Raad naar een arrest van het EHRM, namelijk EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99, zaak Della Ciaja/Italië, BNB 2002/398. Sindsdien hanteert de Hoge Raad een strengere benadering bij de beoordeling of sprake is van gelijke gevallen en bij de beoordeling of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging. Dit heeft ertoe geleid dat de keuze van

de wetgever moet worden geëerbiedigd, tenzij dat van redelijke grond is ontbloot. Dit geldt echter niet indien het gaat om een onderscheid op grond van persoonsgebonden kenmerken. Door de Hoge Raad wordt echter niet snel aangenomen dat sprake is van een keuze die van redelijke grond is ontbloot.

De wetgever heeft het maximum dat aan kosten voor kinderopvang in aftrek mag worden gebracht gesteld met als reden dat heel hoge kosten in aftrek konden worden gebracht. Het verschil in de drempel is gerechtvaardigd, omdat niet wordt aangenomen dat werkgevers bereid zijn heel hoge kosten te vergoeden. Vervolgens oordeelt de Hoge Raad dat geen sprake is van disproportionaliteit. Zodoende heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de ruime beoordelingsvrijheid niet door de wetgever is overschreden, dus het gelijkheidsbeginsel is in de onderhavige casus niet geschonden. Deze benadering van de Hoge Raad is in overeenstemming met het EHRM.⁸¹

HR 8 juli 2005, nr. 39870, V-N 2005/34.2

In V-N 2005/34.2 was de volgende casus aan de orde. Ingevolge de Wet IB bestaat geen mogelijkheid om beroepskosten in aftrek te brengen, terwijl ingevolge de Wet LB 1964 de kosten door de werkgever belastingvrij kunnen worden vergoed. Volgens belanghebbenden is dit in strijd met het gelijkheidsbeginsel.

In dit arrest verwijst de Hoge Raad wederom naar de jurisprudentie van het EHRM. Aan de wetgever komt dus een ruime beoordelingsvrijheid toe bij de beoordeling of sprake is van gelijke gevallen en of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging. Vervolgens wordt door de Hoge Raad opgemerkt dat op grond van EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95, zaak M.A. en anderen tegen Finland, V-N 2003/52.2 de keuze van de wetgever moet worden geëerbiedigd, tenzij dat oordeel van redelijke grond is ontbloot.

Door de Hoge Raad wordt niet ingegaan op de vraag op sprake is van gelijke gevallen, alhoewel niet zeker is dat sprake is van gelijke gevallen.⁸² De Hoge Raad gaat direct in op de vraag of

⁸¹ Boer, Lubbers en Vording, De BOF-zaken: de Hoge Raad grijpt niet in bij kwalitatief ondermaatse belastingwetgeving, WFR 2014/408.

⁸² HR 8 juli 2005, nr. 39870, V-N 2005/34.2, r.o. 5.6 (“Voorzover hier al sprake is van gelijke gevallen”)

sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging. Volgens de Hoge Raad bestaat een redelijke en objectieve rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling, namelijk de conflictgevoeligheid bij het bepalen van de aftrek en de uitvoeringsproblemen die daarmee kunnen samengaan. De keuze die door de wetgever is gemaakt om een verschil te hanteren tussen de inkomstenbelasting en de loonbelasting moet worden geëerbiedigd, de keuze is niet van redelijke grond ontbloot. Het gelijkheidsbeginsel wordt niet geschonden in deze casus.

HR 19 oktober 2007, nr. 41127, BNB 2008/7

In BNB 2008/7 was de volgende casus aan de orde. Volgens belanghebbende is het in strijd met het gelijkheidsbeginsel dat de kosten die hij heeft gemaakt voor een verblijf in het buitenland niet in aftrek kan brengen of als negatief loon kan aanmerken. Bij de beoordeling of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel, wordt door de Hoge Raad als eerst opgemerkt dat aan de wetgever op grond van jurisprudentie van het EHRM een ruime beoordelingsvrijheid toekomt bij de beoordeling of sprake is van gelijke gevallen en of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging. Indien het oordeel van de wetgever niet van redelijke grond ontbloot is, moet de keuze van de wetgever geëerbiedigd worden. De Hoge Raad gaat niet uitgebreid in op de vraag of sprake is van gelijke gevallen, maar gaat direct in op de vraag of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging. Aangezien daar sprake van is, is geen sprake van ongeoorloofde discriminatie. De keuze van de wetgever moet worden geëerbiedigd, aangezien de keuze van de wetgever niet van redelijke grond is ontbloot.

HR 14 november 2008, nr. 41537, BNB 2010/3

In BNB 2010/3 was de volgende casus aan de orde. Belanghebbende heeft een samenlevingscontract beëindigd waarna hij een afkoopsom heeft betaald voor de onderhoudsverplichtingen. De vraag is of deze afkoopsom aftrekbaar is net zoals afkoopsommen van echtscheidingsuitkeringen aftrekbaar zijn, omdat sprake is van een ongerechtvaardigde ongelijke behandeling van gelijke gevallen.

Ook in dit arrest wordt door de Hoge Raad niet ingegaan op de vraag of sprake is van gelijke gevallen. Er wordt direct ingegaan op de vraag of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging. De reden dat de aftrekmogelijkheid van afkoopsommen is beperkt tot gehuwde partners en geregistreerde partners, is omdat in die gevallen manipulatie minder logisch is. Deze

keuze van de wetgever is niet van redelijke grond ontbloomt en moet dus worden geëerbiedigd. Van ongeoorloofde discriminatie is in de onderhavige casus dus geen sprake.

HR 21 november 2008, nr. 07/13301, BNB 2009/9

In BNB 2009/9 was de volgende casus aan de orde. Belanghebbende verhuurt een pand dat in zijn bezit is aan zijn echtgenote die het pand in haar onderneming gebruikt. Deze ter beschikking stelling wordt belast als resultaat uit overige werkzaamheden in box 1 ingevolge art. 3.91 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001. Volgens belanghebbende is dit in strijd met het gelijkheidsbeginsel, omdat volgens hem sprake is van een ongerechtvaardigde ongelijke behandeling van gelijke gevallen.

Alvorens door de Hoge Raad wordt ingegaan op de inhoudelijke beoordeling van de klacht, merkt de Hoge Raad eerst op dat alleen die ongelijke behandeling van gelijke gevallen waarvoor geen objectieve en redelijke rechtvaardiging is verboden is. Aan de wetgever komt op fiscaal gebied een ruime beoordelingsvrijheid toe bij de beantwoording van de vragen of sprake is van gelijke gevallen en of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging. De keuze van de wetgever moet, indien die niet van redelijke grond ontbloomt is, worden geëerbiedigd.

Het doel van art. 3.91 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001 is om de transformatie van box 1 naar box 3, die in gelieerde verhoudingen gemakkelijk is te bewerkstelligen, te voorkomen. Deze regeling geldt alleen voor een bepaalde groep van verbonden personen, omdat die personen zo nauw verbonden zijn met de belastingplichtige, dat het vermogen van die personen hetzelfde behandeld moet worden als het vermogen van de belastingplichtige zelf. Volgens de Hoge Raad heeft de wetgever met deze keuze niet de ruime beoordelingsvrijheid overschreden en is de regeling dus niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel.

HR 9 oktober 2009, nr. 43991, BNB 2010/77

In BNB 2010/77 was de volgende casus aan de orde. Samen met haar man dreef belanghebbende een onderneming in een openbare maatschap. Terwijl zij kwalificeerde als ondernemer en meer dan 1225 uren werkte in de onderneming, kwam zij niet in aanmerking voor de zelfstandigenaftrek. Haar werkzaamheden waren namelijk hoofdzakelijk van ondersteunende

aard. Volgens belanghebbende is het in strijd met het gelijkheidsbeginsel dat zij geen recht heeft op de zelfstandigenaftrek.

De Hoge Raad neemt als uitgangspunt dat de aan de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toekomt. De keuze van de wetgever moet worden geëerbiedigd, tenzij de keuze van de wetgever van redelijke grond is ontbloot. Het doel van het gestelde criterium is om te voorkomen dat gebruik gemaakt kan worden van de faciliteit, terwijl de faciliteit niet daarvoor bedoeld is. Belanghebbende dient in de onderhavige casus gelijk behandeld te worden met iemand die dezelfde werkzaamheden verricht, maar dan niet in een samenwerkingsverband. Beiden hebben geen recht op de faciliteit. De wetgever heeft de ruime beoordelingsvrijheid niet overschreden. De keuze van de wetgever moet dan ook geëerbiedigd worden.

HR 28 oktober 2011, nr. 10/01544, BNB 2012/36

In BNB 2012/36 was de volgende casus aan de orde. Belanghebbende is woonachtig in Costa Rica, maar heeft verschillende banden met Nederland. Zijn dochters wonen in Nederland, één van hen voorziet hij in levensonderhoud. Zijn woning is gefinancierd met een lening die hij heeft afgesloten bij een Nederlandse bank en hij heeft zijn lijfrenteverzekering afgesloten bij een Nederlandse verzekeraar. Hij ontvangt ook wachtgelduitkering uit Nederland. Nederland heeft geen regeling ter voorkoming van dubbele belasting met Nederland en ook geen regeling voor de uitwisseling van inlichtingen. Belanghebbende heeft aangegeven dat hij behandeld wil worden als een binnenlands belastingplichtige, terwijl hij daar volgens de regels geen recht op heeft. In geschil is of belanghebbende daarvoor mag kiezen op grond van het gelijkheidsbeginsel.

De Hoge Raad stelt voorop dat alleen sprake is van ongeoorloofde discriminatie indien voor de ongelijke behandeling van gelijke gevallen geen redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat. Bij de beantwoording van de vragen of sprake is van gelijke gevallen en of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging, komt aan de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe. De keuze van de wetgever moet, tenzij die keuze van redelijke grond is ontbloot, worden geëerbiedigd.

De Hoge Raad gaat niet in op de vraag of sprake is van gelijke gevallen. Direct wordt ingegaan op de vraag of een redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat. Volgens de Hoge Raad is het doel waarom de eisen worden gesteld een geldige rechtvaardigingsgrond, namelijk dat van de belastingplichtige een zo betrouw en volledig mogelijk inzicht wordt verkregen in de fiscale positie. Aangezien sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging, wordt het gelijkheidsbeginsel niet geschonden.

HR 12 april 2013, nr. 12/01372, BNB 2013/235

In BNB 2013/235 was de volgende casus aan de orde. Belanghebbende in deze zaak is een fiscale eenheid voor de omzetbelasting bestaande uit twee vennootschappen. Door een van de twee vennootschappen is een auto ter beschikking gesteld aan de directeur en tevens enig aandeelhouder. De auto wordt zowel gebruikt voor de uitoefening van de werkzaamheden ten behoeve van de onderneming als voor privé. Ingevolge een besluit van 2004 heeft belanghebbende omzetbelasting in aftrek gebracht en een bedrag aan omzetbelasting aangegeven. In 2009 kwam een nieuw besluit. Op grond van dat besluit wordt het forfaitaire bedrag dat wegens privégebruik aangegeven moet worden afhankelijk gesteld van de uitstoot van CO₂. Belanghebbende doet naar aanleiding van dit nieuwe besluit een beroep op het gelijkheidsbeginsel, omdat volgens belanghebbende het bepalen van het forfaitaire bedrag voor het privégebruik niet afhankelijk gesteld mag worden van de uitstoot van CO₂.

De Hoge Raad gaat eerst in op de vraag of sprake is van gelijke gevallen. Het doel van de regeling om te de aankoop van zuinige auto's te stimuleren. Tussen de auto's met een verschil in CO₂-uitstoot is geen sprake van gelijke gevallen vanuit dat doel. In de onderhavige casus gaat het echter om het verschil in het forfaitaire bedrag voor het privégebruik. Daarbij is het niet van belang hoeveel de uitstoot van CO₂ bedraagt, dus in de onderhavige casus is sprake van gelijke gevallen. Vervolgens moet de vraag beantwoord worden of een redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat voor de ongelijke behandeling van de gelijke gevallen. De milieudoelstellingen gelden niet als redelijke en objectieve rechtvaardiging. Er bestaat ook geen andere geldige rechtvaardigingsgrond, zodat de groep belastingplichtigen met een auto met een lage uitstoot van CO₂ ongerechtvaardigd wordt begunstigd. Dat is een inbreuk op de verplichtingen die door de Europese Unie aan Nederland zijn opgelegd. Als gevolg van de

schending van het gelijkheidsbeginsel, moet de begunstiging van de groep belastingplichtigen met een lage uitstoot van CO₂ worden gestopt.

2.5 Deelconclusie

Het gelijkheidsbeginsel houdt in dat gelijke gevallen gelijk behandeld moeten worden. Indien sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen, wordt niet per definitie het gelijkheidsbeginsel geschonden. Alleen indien voor de ongelijke behandeling geen redelijke en objectieve rechtvaardigingsgrond is, is sprake van ongeoorloofde discriminatie.

Indien een klager zich niet neerlegt bij een uitspraak van de hoogste nationale instantie, bestaat de mogelijkheid om een verzoekschrift in te dienen bij het EHRM. Voordat het EHRM toekomt aan de inhoudelijke beoordeling van de klacht, wordt eerst getoetst of wordt voldaan aan de ontvankelijkheidsvoorwaarden uit art. 35 EVRM. Indien een verzoekschrift ontvankelijk wordt verklaard, wordt de klacht inhoudelijk getoetst. Als eerst wordt onderzocht of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Indien daar sprake van is, wordt onderzocht of daar een redelijke en objectieve rechtvaardigingsgrond voor is. Als dat zo is, is sprake van geoorloofde discriminatie. Dit zijn de stappen die het EHRM doorloopt om te bepalen of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel.

De Hoge Raad hanteert ook een toetsingskader bij de beoordeling of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel. Net zoals het EHRM, heeft de Hoge Raad de mogelijkheid om een beroep niet-ontvankelijk te verklaren. De gronden waarop de Hoge Raad een verzoek niet-ontvankelijk verklaren verschillen van de gronden waarop het EHRM een verzoek niet-ontvankelijk kan verklaren. Indien een beroep door de Hoge Raad ontvankelijk wordt verklaard, wordt overgegaan op de inhoudelijke beoordeling van het beroep. De eerste vraag die beantwoord moet worden is of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Bij de vraag of sprake is van gelijke gevallen beoordeeld de Hoge Raad in de meeste gevallen of er geen relevant verschil bestaat. Indien de Hoge Raad tot het oordeel komt dat sprake is van gelijke gevallen, is de volgende vraag die beantwoord moet worden of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging. Volgens de Hoge Raad is sprake van een redelijke en objectieve rechtvaardiging indien een legitiem doel wordt nagestreefd en indien proportionaliteit bestaat tussen het middel en het te realiseren doel.

Voor 2002 kwam aan de wetgever een zekere beoordelingsvrijheid toe. Vanaf het jaar 2002 komt aan de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe bij de beantwoording van de zojuist genoemde vragen. Het gevolg is dat de Hoge Raad zich terughoudender opstelt bij de beoordeling of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel. Vanaf die tijd wordt door de Hoge Raad naar jurisprudentie van het EHRM verwezen.

Hoofdstuk 3 De bedrijfsopvolgingsfaciliteit is niet in strijd met het discriminatieverbod

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de rechterlijke procedure omtrent de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Het hoofdstuk vangt aan met de aanleiding van de procedure. Vervolgens wordt ingegaan op de procedure. Er wordt besproken hoe verschillende rechterlijke instanties tot hun oordeel zijn gekomen. Vervolgens worden die uitspraken getoetst aan de in hoofdstuk twee opgestelde toetsingskaders om tot een oordeel te komen of de uitspraken in overeenstemming zijn met de toetsingskader die de Hoge Raad dan wel het EHRM hanteren bij het bepalen of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel.

3.2 Rechterlijke procedure inzake de bedrijfsopvolgingsfaciliteit

3.2.1 Aanleiding

Op 13 juli 2012 heeft Rechtbank Breda⁸³ geoordeeld dat de ongelijke behandeling in de Successiewet van ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Deze uitspraak van Rechtbank Breda heeft veel stof doen opwaaien. Naar aanleiding van de uitspraak van Rechtbank Breda⁸⁴ dienden vele andere belastingplichtigen een bezwaarschrift in. Door de Staatssecretaris werden de bezwaarschriften aangemerkt als massaal bezwaar.⁸⁵ Uit art. 25a AWR blijkt dat een massaal-bezwaarprocedure inhoudt dat bezwaren die voor het massaal bezwaar in aanmerking komen, aangehouden worden tot de uitkomst volgt van de procedures van de door de Staatssecretaris geselecteerde bezwaarschriften. De massaal-bezwaarprocedure geldt voor de bezwaarschriften waarop op 23 oktober 2013 nog geen uitspraak is gedaan en de bezwaarschriften die zijn ingediend voor de datum waarop de collectieve uitspraak is gedaan.⁸⁶ Totaal zijn door de Staatssecretaris, in overleg met de Nederlandse Orde van Belastingzaken, de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie en de Vereniging van Estate Planners in het Notariaat, zes bezwaarschriften geselecteerd waarin het allemaal op dezelfde

⁸³ Rechtbank Breda 13 juli 2012, nr. 11/5509, LJN: BX3386.

⁸⁴ Rechtbank Breda 13 juli 2012, nr. 11/5509, LJN: BX3386.

⁸⁵ Besluit Staatssecretaris van Financien van 23 oktober 2013, nr. BLKB2012/1665M.

⁸⁶ Besluit Staatssecretaris van Financien van 23 oktober 2013, nr. BLKB2012/1665M.

rechtsvraag gaat, namelijk of de bedrijfsopvolgingsfaciliteit⁸⁷ in strijd is met het gelijkheidsbeginsel.⁸⁸ De proefprocedures zijn bij verschillende rechtbanken gevoerd. Voor het toetsingskader zijn door de verschillende rechtbanken twee verschillende uitgangspunten genomen om te komen tot het oordeel of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel. Zowel via het uitgangspunt van de verkrijging op grond van art. 1 SW 1956, als via het uitgangspunt van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit op grond van art. 35 SW 1956 kan de toetsing plaatsvinden.

3.2.2 Oordeel met als uitgangspunt art. 1 SW

De beoordeling of het gelijkheidsbeginsel is geschonden kan ten eerste plaatsvinden met art. 1 SW 1956 als uitgangspunt.⁸⁹ Rechtbank Breda heeft in de uitspraak van 13 juli 2012⁹⁰ geoordeeld vanuit art. 1 SW 1956. Rechtbank Zeeland-West-Brabant⁹¹ (voorheen Rechtbank Breda) heeft geoordeeld in een van de zes proefprocedures. Het uitgangspunt van waaruit Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft geoordeeld of de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in strijd is met het gelijkheidsbeginsel is art. 1 SW 1956. Ingevolge art. 1 SW 1956 wordt al hetgeen krachtens erfrecht of schenking is verkregen in de heffing betrokken.

Zowel in Rechtbank Breda 13 juli 2012, nr. 11/5509, LJN: BX3386 als in Rechtbank Zeeland-West-Brabant 29 maart 2013, nr. AWB /6433, LJN: BZ8593 is geoordeeld dat door de ongelijke behandeling van ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen in de bedrijfsopvolgingsfaciliteit het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden. Het oordeel is gebaseerd op het toetsingskader van de Hoge Raad.⁹² De verschillende stappen die uit het toetsingskader volgen, worden hierna besproken met de beoordeling of naar mijn mening de rechtbank tot het juiste oordeel is gekomen.

⁸⁷ Het gaat bij niet alle bezwaarschriften om de bedrijfsopvolgingsfaciliteit zoals die sinds 2010 geldt.

⁸⁸ Van de Ven, Actualiteiten bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956, TE 2013/02.

⁸⁹ Hoogwout, Voor de Successiewet zijn alle verkrijgers gelijk, maar voor sommigen geldt een belastingprivilege!, FTV 2014/1.

⁹⁰ Rechtbank Breda 13 juli 2012, nr. 11/5509, LJN: BX3386.

⁹¹ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 29 maart 2013, nr. AWB /6433, LJN: BZ8593.

⁹² Rechtbank Breda 13 juli 2012, nr. 11/5509, LJN: BX3386, r.o. 4.3 en Rechtbank Zeeland-West-Brabant 29 maart 2013, nr. AWB /6433, LJN: BZ8593, r.o. 4.3.

Ten eerste moet beoordeeld worden of een verzoek ontvankelijk is. Indien een beroep niet-ontvankelijk is, wordt door de rechter het beroep niet inhoudelijk beoordeeld. Rechtbank Zeeland-West-Brabant gaat direct in op de inhoudelijke beoordeling van het geschil. Daaruit kan geconcludeerd worden dat het beroep ontvankelijk is. Naar mijn mening is het verzoek ook ontvankelijk, aangenomen dat aan alle vereisten die uit paragraaf 2.4.1 vloeien is voldaan. De eerste vraag van de inhoudelijke beoordeling of het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden is of sprake is van gelijke gevallen. Rechtbank Zeeland-West-Brabant komt in beide uitspraken tot het oordeel dat op grond van art. 1 SW 1956 in beginsel sprake is van gelijke gevallen. Ingevolge art. 1 SW 1956 wordt al hetgeen krachtens erfrecht of schenking is verkregen in de heffing betrokken. Uit r.o. 4.14 blijkt dat volgens Rechtbank Zeeland-West-Brabant: “ het uitgangspunt van de Successiewet is dat in beginsel de aard en hoedanigheid van hetgeen verkregen voor de heffing van het recht van successie niet relevant is.”⁹³

Uit het toetsingskader van het EHRM, zoals opgesteld in hoofdstuk twee, blijkt dat gevallen gelijk aan elkaar zijn indien ze in relevant vergelijkbare omstandigheden verkeren. Alleen de punten die van belang zijn, moeten overeenkomen. Kooiman⁹⁴ concludeert uit de jurisprudentie van het EHRM dat de nationale wetgeving als uitgangspunt moet worden genomen bij de beoordeling of sprake is van gelijke gevallen. De regeling die in het geding is, moet bij de vergelijking achterwege blijven. De bestreden regeling, in dit geval de bedrijfsopvolgingsfaciliteit, mag niet als uitgangspunt worden genomen bij de beoordeling of sprake is van gelijke gevallen, omdat op grond van de bestreden regeling juist het onderscheid bestaat tussen de gevallen. Hieruit kan worden geconcludeerd dat de verkrijging van ondernemingsvermogen en de verkrijging van niet-ondernemingsvermogen vanuit het uitgangspunt van de Successiewet moeten worden vergeleken. Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft dus juist geoordeeld dat op grond van art. 1 SW 1956 sprake is van gelijke gevallen.

Uit het toetsingskader van de Hoge Raad blijkt dat sprake is van gelijke gevallen indien de gevallen in dezelfde positie verkeren en in relevante opzichten aan elkaar gelijk zijn. Indien sprake is van gelijke gevallen, bestaat geen relevant verschil tussen de gevallen die met elkaar

⁹³ Rechtbank Breda 13 juli 2012, nr. 11/5509, LJN: BX3386, r.o. 4.14 en Rechtbank Zeeland-West-Brabant 29 maart 2013, nr. AWB /6433, LJN: BZ8593, r.o. 4.14.

⁹⁴ Kooiman, *Gelijkheid in fiscalibus: mensenrecht of heffingsbeginsel?*, NTFRA 2013-11.

vergeleken worden. Zowel de verkrijging van ondernemingsvermogen als een verkrijging van niet-ondernemingsvermogen moet, indien het gaat om een verkrijging krachtens erfrecht of een verkrijging krachtens schenking, in de heffing worden betrokken ingevolge art. 1 SW 1956. Het uitgangspunt van de Successiewet is dat de aard en de hoedanigheid van hetgeen is verkregen niet relevant is. De vraag of sprake is van gelijke gevallen moet dus bevestigend beantwoord worden zoals Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft gedaan.

De verkrijging van ondernemingsvermogen en de verkrijging van niet-ondernemingsvermogen moeten aangemerkt worden als gelijke gevallen. Op grond van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit worden de verkrijging van ondernemingsvermogen en de verkrijging van niet-ondernemingsvermogen ongelijk behandeld, omdat de voorwaardelijke vrijstelling alleen van toepassing is op de verkrijging van ondernemingsvermogen. Aangezien sprake is van gelijke gevallen, moet worden beoordeeld of een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat voor de ongelijke behandeling van de gelijke gevallen.

Uit de toetsingskaders van het EHRM en de Hoge Raad blijkt dat sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging indien een legitiem doel wordt nagestreefd en indien proportionaliteit bestaat tussen het middel en het te realiseren doel. Bij de beantwoording of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging komt aan de wetgever een ruime beoordelingsbevoegdheid toe. De keuze van de wetgever moet worden geëerbiedigd, tenzij de keuze van redelijke grond ontbloomt is.

De eerste vraag die beantwoordt moet worden om te beoordelen of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging, is of een legitiem doel wordt nagestreefd. Uit r.o. 4.15 blijkt dat volgens Rechtbank Zeeland-West-Brabant in beginsel het stimuleren van ondernemerschap een objectieve en redelijke rechtvaardiging is voor een ongelijke behandeling tussen ondernemingsvermogen en ander vermogen. Uit het toetsingskader van zowel de Hoge Raad als het EHRM blijkt dat aan de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toekomt bij de beoordeling of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging. Naar mijn mening is het stimuleren van ondernemerschap in beginsel een legitiem doel dat wordt nagestreefd. De wetgever heeft

mijns inziens de ruime beoordelingsvrijheid niet overschreden door het onderscheid te baseren op dit doel.

Aangezien de vraag of een legitiem doel wordt nagestreefd bevestigend moet worden beantwoord, is de volgende vraag of sprake is van proportionaliteit tussen het middel en het te realiseren doel. De regeling die in het geschil is mag niet verder gaan dan noodzakelijk om het doel te bereiken. Volgens Rechtbank Zeeland-West-Brabant gaat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit vanaf 2005 verder dan redelijk is. Het argument is dat de faciliteit ook van toepassing is in situaties waarin de heffing van successierecht geen belemmering vormt voor de voortzetting van de onderneming. In die situaties wordt de verkrijging van ondernemingsvermogen bevoordeeld ten opzicht van de verkrijging van niet-ondernemingsvermogen. Naar het oordeel van de rechtbank is een vrijstelling van 25% of 30% nog redelijk, maar een vrijstelling van 75% overschrijdt de grenzen der redelijkheid. Volgens de rechtbank is deze verhoging niet voldoende gemotiveerd door de wetgever. Rechtbank Zeeland-West-Brabant komt tot de conclusie dat geen redelijke en objectieve rechtvaardigingsgrond bestaat voor de ongelijke behandeling tussen ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen. Er is in dit geval dus sprake van ongeoorloofde discriminatie.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant komt dus tot het oordeel dat geen sprake is van proportionaliteit tussen het middel en het te realiseren doel. Dit oordeel heeft als uitgangspunt de hoogte van de vrijstelling. De verhoging van het vrijstellingspercentage is niet voldoende gemotiveerd en overschrijdt daarom de grenzen der redelijkheid. Om te beoordelen of dit oordeel in overeenstemming is met de toetsingskaders van zowel het EHRM als de Hoge Raad, wordt eerst kort ingegaan op hetgeen uit de toetsingskaders blijkt met betrekking tot de proportionaliteit. Uit zowel het toetsingskader van het EHRM als het toetsingskader van de Hoge Raad blijkt dat sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging indien een legitiem doel wordt nagestreefd en sprake is van proportionaliteit tussen het middel en het te realiseren doel. De vraag of een legitiem doel is bevestigend beantwoord. Alleen indien sprake is van proportionaliteit tussen het middel en het te realiseren doel is geen sprake van ongeoorloofde discriminatie. Bij de beantwoording van de vraag of sprake is van proportionaliteit tussen het middel en het te realiseren doel komt een ruime beoordelingsvrijheid toe aan de wetgever,

waarbij de keuze van de wetgever moet worden geëerbiedigd, tenzij de keuze van redelijke grond is ontbloeit. In BNB 1999/271 blijkt dat geen sprake is van proportionaliteit tussen het middel en het te realiseren doel, omdat de verhoging van het arbeidskostenforfait niet aansluit op de werkelijke verhoging van de kosten. In dit arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de beoordelingsvrijheid wordt overschreden. Opmerking verdient wel dat ten tijde van dit arrest volgens het toetsingskader van de Hoge Raad nog een zekere beoordelingsbevoegdheid toekomt aan de wetgever. Vanaf 2002 komt een ruime beoordelingsbevoegdheid toe aan de wetgever. Het is dus niet zeker hoe de Hoge Raad de casus van BNB 1999/271 nu zal beoordelen. Hieruit kan dus met betrekking tot de toetsing van het oordeel van Rechtbank Zeeland-West-Brabant niets geconcludeerd worden.

Uit de toetsingskaders van het EHRM en de Hoge Raad blijkt niet expliciet wanneer sprake is van een proportionele maatregel en wanneer niet. Naar aanleiding van de uitspraken van Rechtbank Zeeland-West-Brabant wordt ingegaan op de vraag of het juist is dat de vraag of het middel proportioneel is, beantwoord is met als uitgangspunt de hoogte van het vrijstellingspercentage. In de conclusie van A-G IJzerman wordt opgemerkt dat een percentage arbitrair is. Daar ben ik het mee eens. Het is niet exact met een percentage te bepalen wanneer het geschikt is om het doel te realiseren. Onduidelijk is waar de grens ligt bij de beoordeling of sprake is van een proportionele maatregel. Volgens de A-G is ieder percentage tot 75% redelijk met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsregeling. Daarboven wordt volgens A-G IJzerman de grens der redelijkheid overschreden, omdat de verhoging van het vrijstellingspercentage van 75% niet goed is beargumenteerd door de regering. Maar het was echter ook mogelijk dat door de regering het vrijstellingspercentage toentertijd hoger of lager was vastgesteld. Dan had de grens volgens de A-G in alle waarschijnlijkheid op dat percentage gelegen. Ik het dus eens met de stelling dat een percentage arbitrair is en dat dan ook terecht de vraag gesteld mag worden of voor de vraag of sprake is van een proportionele maatregel alleen naar het percentage van de vrijstelling moet worden gekeken of dat de maatregel meer in zijn algemeenheid moet worden bekeken, zonder te kijken naar de hoogte van de vrijstelling. Afgezien van dat een percentage arbitrair is, kan naar mijn mening toch gekeken worden naar de hoogte van de vrijstelling om te beoordelen of sprake is van een proportionele maatregel. Tussen een vrijstellingspercentage van 100% en 50% zit bijvoorbeeld een heel groot verschil wat mijns inziens invloed heeft op de mate

van ongelijkheid. Volgens Tigelaar⁹⁵ is het aannemelijker dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in strijd is met het gelijkheidsbeginsel hoe hoger het percentage van de vrijstelling bedraagt. De hoogte van het vrijstellingspercentage is volgens haar dus van belang voor de vraag of de regeling proportioneel is. Het doel van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit is het voorkomen van liquiditeitsproblemen. In principe is de voorwaardelijke vrijstelling van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit geschikt om het doel te bereiken. Echter, de voorwaardelijke vrijstelling wordt ook verleend indien zich geheel geen liquiditeitsproblemen voordoen. In de bedrijfsopvolgingsfaciliteit is geen toets opgenomen om te bepalen of de liquiditeitsproblemen zich ook daadwerkelijk voordoen. Volgens Tigelaar valt dit nog binnen de beoordelingsbevoegdheid van de wetgever. Vervolgens stelt ze dat de verhoging van de vrijstellingspercentage naar 100% voor een bepaald deel en naar 83% voor het meerdere, een keuze is van de wetgever die van redelijke grond is ontbloot. Naar de mening van Tigelaar is de bedrijfsopvolgingsregeling in strijd met het gelijkheidsbeginsel. Volgens Tigelaar⁹⁶ en De Haan⁹⁷ ligt de grens van het percentage dat nog binnen de grenzen der redelijkheid past op 50%.

Tigelaar gaat in haar beoordeling of sprake is van een disproportionele maatregel dus specifiek in op de vraag of de hoogte van de vrijstelling van belang is om een antwoord te vormen op die vraag. Hoogeveen gaat echter niet specifiek in op die vraag. Volgens Hoogeveen⁹⁸ is sprake van proportionaliteit tussen het middel en het te realiseren doel indien het middel niet verder gaat dan noodzakelijk om het doel te bereiken. Indien dus een alternatief bestaat voor het gekozen middel die minder ver gaat, moet dat middel worden gekozen om het doel te bereiken. Om het doel te bereiken bestaat een alternatief, namelijk een regeling voor een rentedragend uitstel van betaling. Daarmee kan ook worden voorkomen dat zich liquiditeitsproblemen voordoen.

Naar mijn mening moet aan de hand van de vraag of de maatregel verder gaat dan noodzakelijk is om het gestelde doel te bereiken worden beoordeeld of sprake is van proportionaliteit tussen

⁹⁵ Tigelaar-Klootwijk, *Bedrijfsopvolging bij natuurlijk personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Fiscale Monografieën, nr. 141, Deventer: Kluwer, 2013.

⁹⁶ Tigelaar-Klootwijk, *Bedrijfsopvolging bij natuurlijk personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Fiscale Monografieën, nr. 141, Deventer: Kluwer, 2013.

⁹⁷ De Haan, *Bedrijfsvermogen in de successiewet en het gelijkheidsbeginsel* (dissertatie UvA), 2007.

⁹⁸ Hoogeveen, *Kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingsregeling* (dissertatie Tilburg University), 2011.

het middel en het te realiseren doel. Daarbij is het mijns inziens niet alleen van belang hoe hoog het percentage van de vrijstelling is, omdat naar mijn mening niet specifiek kan worden vastgesteld waar de grens ligt. Er is een ander, minder vergaand, alternatief om het doel te bereiken. Liquiditeitsproblemen kunnen ook worden voorkomen door een regeling te treffen die voorziet in een rentedragend uitstel van betaling. Daarmee wil ik niet zeggen dat de hoogte van het vrijstellingspercentage geheel niet van belang is voor de beoordeling of sprake is van een disproportionele maatregel, maar moeten beiden aspecten worden belicht. Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft mijns inziens juist geoordeeld dat sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel, maar is ten onrechte alleen ingegaan op de hoogte van de vrijstelling en niet op een eventueel alternatief. Ik concludeer hier echter niet uit dat de uitspraken van Rechtbank Zeeland-West-Brabant niet in overeenstemming zijn met de toetsingskaders van het EHRM en van de Hoge Raad. Dat naar mijn mening de beoordeling of sprake is van een proportionele maatregelen op een andere wijze plaats moet vinden, is niet gebaseerd op hetgeen over proportionaliteit uit de toetsingskaders is gebleken. Zoals ik al eerder heb geconstateerd, valt niet specifiek uit de toetsingskader af te leiden wanneer sprake is van een disproportionele maatregel.

Na Rechtbank Breda 13 juli 2012⁹⁹ is de fiscus in hoger beroep gedaan. In Hof Den Bosch 18 april 2013¹⁰⁰ heeft Hof Den Bosch geoordeeld dat de ongelijke behandeling van ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen in de Successiewet niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Om tot het oordeel te komen, heeft Hof Den Bosch de verschillende stappen doorlopen die blijken uit het toetsingskader van de Hoge Raad.

Ten eerste moet worden beoordeeld of een verzoek eventueel niet-ontvankelijk is. Aangezien Hof Den Bosch direct ingaat op de inhoudelijke beoordeling van het geschil, is het beroep ontvankelijk. Hieruit kan naar mijn mening worden geconcludeerd dat aan alle voorwaarden wordt voldaan. Vervolgens moet de toets plaatsvinden of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Hof Den Bosch heeft getoetst of sprake is van gelijke gevallen via het uitgangspunt van de verkrijging op grond van art. 1 SW 1956. Volgens Hof Den Bosch is

⁹⁹ Rechtbank Breda 13 juli 2012, nr. 11/5509, LJN: BX3386.

¹⁰⁰ Hof Den Bosch 18 april 2013, nr. 12/00496, LJN: BZ7841.

de situatie waarin een erfgenaam ondernemingsvermogen heeft verkregen gelijk aan de situatie waarin een erfgenaam niet-ondernemingsvermogen heeft verkregen.¹⁰¹

Zoals zojuist ook is gebleken, kan uit de jurisprudentie van het EHRM geconcludeerd worden dat de nationale wetgeving als uitgangspunt moet worden genomen bij de beoordeling of sprake is van gelijke gevallen. Daarbij moet niet worden gekeken naar de regeling waar het in het geschil om gaat, omdat op grond van de regeling die in het geschil is juist het onderscheid bestaat. Hof Den Bosch heeft dus juist geoordeeld door te beoordelen of sprake is van gelijke gevallen via het uitgangspunt van de verkrijging van art. 1 SW 1956.

Aangezien de verkrijging van ondernemingsvermogen anders wordt behandeld dan de verkrijging van niet-ondernemingsvermogen ingevolge de bedrijfsopvolgingsfaciliteit, is sprake van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Op grond van de toetsingskaders uit hoofdstuk twee is alleen sprake van ongeoorloofde discriminatie, indien geen redelijke en objectieve rechtvaardiging is voor de ongelijke behandeling van de gelijke gevallen. Dat is de volgende toets die moet plaatsvinden. Er is sprake van een redelijke en objectieve rechtvaardiging indien een legitiem doel wordt nagestreefd en indien proportionaliteit bestaat tussen het middel en het te realiseren doel. Uit de uitspraak blijkt dat volgens Hof Den Bosch: “het waarborgen van de continuïteit van een (‘echte’) onderneming van een erflater een objectieve en redelijke rechtvaardiging vormt”.¹⁰² De continuïteit van ondernemingen is bijvoorbeeld van belang voor het behoud van de werkgelegenheid en voor het behoud van de economische diversiteit. Mijns inziens is het waarborgen van de continuïteit van ondernemingen een legitiem doel en heeft de wetgever de ruime beoordelingsvrijheid niet overschreden door het onderscheid tussen ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen te baseren op dit doel. Hof Den Bosch oordeelt echter al op grond van het legitieme doel dat sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging, terwijl ingevolge de toetsingskaders van het EHRM en de Hoge Raad pas sprake is van een objectieve en redelijke rechtvaardiging indien ook sprake is van proportionaliteit tussen het middel en het te realiseren doel. Hof Den Bosch heeft op dit punt

¹⁰¹ Hof Den Bosch 18 april 2013, nr. 12/00496, LJN: BZ7841, r.o. 4.4.

¹⁰² Hof Den Bosch 18 april 2013, nr. 12/00496, LJN: BZ7841, r.o. 4.8.

dus niet in overeenstemming geoordeeld met de toetsingskaders, ook als gaat Hof Den Bosch wel in op de vraag of sprake is van een proportionele maatregel.

In rechtsoverweging 4.9 gaat Hof Den Bosch in op de vraag of de regeling betreffende de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet disproportioneel is. Om deze vraag te beantwoorden gaat het Hof in op de eisen die worden gesteld aan vermogen om in aanmerking te komen voor de bedrijfsopvolgingsregeling. Er moet sprake zijn van ondernemingsvermogen en er moet worden voldaan aan het voortzettingsvereiste¹⁰³. Volgens Hof Den Bosch is de bedrijfsopvolgingsregeling proportioneel, omdat de eisen die de wetgever stelt om in aanmerking te komen voor de faciliteit geschikt zijn om de continuïteit van alleen ‘echte’ ondernemingen te waarborgen. Anders dan Rechtbank Breda gaat Hof Den Bosch niet in op het vrijstellingspercentage voor de beoordeling of sprake is van disproportionele regeling. Hof Den Bosch gaat niet in op het vrijstellingspercentage, omdat Hof Den Bosch uit de wetgeschiedenis concludeert dat door de wetgever in de loop der jaren een andere rechtvaardigingsgrond wordt gehanteerd voor het bestaan van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit.

Uit te toetsingskaders van het EHRM en de Hoge Raad blijkt dat sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging indien een legitiem doel wordt nagestreefd en indien proportionaliteit bestaat tussen het middel en het te realiseren doel. Uit de toetsingskaders blijkt niet wanneer specifiek aan deze toets wordt voldaan. Hof Den Bosch gaat uitdrukkelijk niet in op de hoogte van het vrijstellingspercentage, maar oordeelt dat de bedrijfsopvolgingsregeling proportioneel is door de eisen die worden gesteld voordat vermogen in aanmerking komt voor de bedrijfsopvolgingsregeling. Tigelaar¹⁰⁴ is het niet eens met het oordeel van Hof Den Bosch dat de hoogte van de vrijstelling niet van belang is voor de beoordeling of sprake is van proportionaliteit tussen het middel en het te realiseren doel. Volgens haar is de hoogte van het vrijstellingspercentage juist wel van belang en ligt de grens van wat redelijkheid is op 50%. Zoals al eerder gezegd, is een vrijstellingspercentage arbitrair. Naar mijn mening moet dan ook gekeken worden naar de regeling op zich of die niet verder gaat dan noodzakelijk om het doel te

¹⁰³ Het voortzettingsvereiste houdt in dat de verkregen onderneming minstens vijf jaar moet worden voortgezet. Zie: art. 35e SW 1956.

¹⁰⁴ Tigelaar-Klootwijk, *Bedrijfsopvolging bij natuurlijk personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Fiscale Monografieën, nr. 141, Deventer: Kluwer, 2013.

bereiken. Mijns inziens bestaat een alternatief om het doel, het voorkomen van liquiditeitsproblemen, te bereiken. Hof Den Bosch heeft naar mijn mening niet juist geoordeeld dat sprake is van proportionaliteit tussen het middel en het te realiseren doel. Mijns inziens is het oordeel van Hof Den Bosch niet in overeenstemming met de toetsingskaders zoals die in hoofdstuk twee zijn opgesteld, aangezien naar mijn mening de grenzen der redelijkheid zijn overschreden.

3.2.3 Oordeel met als uitgangspunt art. 35 SW

De beoordeling of het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteit kan ook plaatsvinden met als uitgangspunt art. 35 SW, ofwel de bedrijfsopvolgingsregeling.¹⁰⁵ Rechtbank Oost-Nederland¹⁰⁶ heeft in vier van de zes proefprocedures geoordeeld en Rechtbank Noord-Holland¹⁰⁷ heeft in een van de zes proefprocedures geoordeeld. Zowel Rechtbank Oost-Nederland als Rechtbank Noord-Holland hebben geoordeeld vanuit de bedrijfsopvolgingsregeling. Beiden rechtbanken komen tot de conclusie dat geen sprake is van gelijke gevallen. Zij baseren dat op de verschillende risico's tussen ondernemingsvermogen en privévermogen. Het risico dat gelopen wordt bij de verkrijging van ondernemingsvermogen is dat de continuïteit van een onderneming in gevaar kan komen doordat erf- of schenkbelasting verschuldigd is. Het vermogen zit in de onderneming en is niet in iedere situatie gemakkelijk liquide te maken. Volgens Rechtbank Noord-Holland is dit een onaanvaardbaar risico bezien vanuit het oogpunt van werkgelegenheid en economische diversiteit. Indien het een verkrijging van niet-ondernemingsvermogen betreft, wordt dat risico niet gelopen. Aangezien volgens hen geen sprake is van gelijke gevallen, wordt het gelijkheidsbeginsel niet geschonden. Rechtbank Oost-Nederland gaat ook in op de vraag of een redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat indien wel sprake zou zijn van gelijke gevallen. Ook dan is volgens Rechtbank Oost-Nederland geen sprake van ongeoorloofde discriminatie, omdat het stimuleren van ondernemerschap volgens de rechtbank een redelijke en objectieve rechtvaardiging is.

¹⁰⁵ Hoogwout, Voor de Successiewet zijn alle verkrijgers gelijk, maar voor sommigen geldt een belastingprivilege!, FTV 2014/1.

¹⁰⁶ Rechtbank Oost-Nederland, 29 januari 2013, nr. AWB 12/5949, LJN: BZ2716, Rechtbank Oost-Nederland, 29 januari 2013, nr. AWB 12/5950, LJN: BZ5236, Rechtbank Oost-Nederland, 29 januari 2013, nr. AWB 12/5955, LJN: BZ5254 en Rechtbank Oost-Nederland, 29 januari 2013, nr. AWB 12/6261, LJN: BZ5256.

¹⁰⁷ Rechtbank Noord-Holland, 14 februari 2013, nr. AWB 13/98, LJN: BZ2255.

Voordat aan de inhoudelijke beoordeling wordt toegekomen, moet eerst beoordeeld worden of het beroep eventueel niet-ontvankelijk is. Rechtbank Oost-Nederland en Rechtbank Noord-Holland zijn allebei direct ingegaan op de inhoudelijke beoordeling van het geschil. Het verzoek is dus ontvankelijk. Daaruit kan naar mijn mening worden geconcludeerd dat aan alle vereisten is voldaan. Bij de inhoudelijke beoordeling is de eerste vraag die beantwoord moet worden of sprake is van gelijke gevallen. Bij de beoordeling of sprake is van gelijke gevallen moet het volgens het EHRM gaan om gevallen die gelijk zijn aan elkaar indien ze in relevant vergelijkbare omstandigheden verkeren. Alleen de punten die van belang zijn, moeten overeenkomen. Kooiman¹⁰⁸ concludeert uit de jurisprudentie van het EHRM dat de nationale wetgeving als uitgangspunt moet worden genomen bij de beoordeling of sprake is van gelijke gevallen. De regeling die in het geding is, moet bij de vergelijking achterwege blijven. Hieruit kan worden geconcludeerd dat zowel Rechtbank Oost-Nederland als Rechtbank Noord-Holland de vraag of sprake is van gelijke gevallen niet overeenkomstig het toetsingskader heeft beoordeeld. De bestreden regeling, in dit geval de bedrijfsopvolgingsfaciliteit, mag niet als uitgangspunt worden genomen bij de beoordeling of sprake is van gelijke gevallen, omdat op grond van de bestreden regeling juist het onderscheid bestaat tussen de gevallen. De gevallen moeten voor de overige relevante punten overeenkomen. Ingevolge het uitgangspunt van de Successiewet wordt geen onderscheid gemaakt op grond van de aard en de hoedanigheid van hetgeen verkregen is. Dus hieruit kan geconcludeerd worden dat in beginsel ook geen onderscheid gemaakt mag worden tussen de verkrijging van ondernemingsvermogen en de verkrijging van niet-ondernemingsvermogen, tenzij voor de ongelijke behandeling van gelijke gevallen een redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat. Vanuit het doel van de regeling is door zowel Rechtbank Oost-Nederland als Rechtbank Noord-Holland geoordeeld dat geen sprake is van gelijke gevallen. Naar mijn mening valt uit de toetsingskaders, zoals die in hoofdstuk twee zijn opgesteld, af te leiden dat het doel van de regeling van belang is voor de beoordeling of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging.

Rechtbank Oost-Nederland gaat alsnog in op de vraag of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging. Het stimuleren van ondernemerschap wordt door de rechtbank als geldige rechtvaardigingsgrond aangedragen. Uit het toetsingskader van zowel het EHRM als de

¹⁰⁸ Kooiman, Gelijkheid in fiscalibus: mensenrecht of heffingsbeginsel?, NTFRA 2013-11.

Hoge Raad blijkt dat sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging indien een legitiem doel wordt nagestreefd en indien geen sprake is van disproportionaliteit tussen het middel en het te realiseren doel. Het doel dat wordt nagestreefd, namelijk het stimuleren van ondernemerschap, is over het algemeen een legitiem doel. Door de rechtbank wordt echter niet ingegaan op de vraag of sprake is van proportionaliteit tussen het middel en het te realiseren doel. Hetgeen bij Rechtbank Zeeland-West-Brabant juist de vraag is die aanleiding geeft om te oordelen dat het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden. Rechtbank Oost-Nederland en Rechtbank Noord-Holland hebben de stappen die moeten worden genomen volgens zowel het EHRM als de Hoge Raad niet juist beoordeeld. De uitspraken van zowel Rechtbank Oost-Nederland als Rechtbank Noord-Holland zijn niet in overeenstemming met de in hoofdstuk twee opgestelde toetsingskaders.

Uit het toetsingskader van de Hoge Raad blijkt dat ook sprake is van ongeoorloofde discriminatie indien ongelijke gevallen onevenredig ongelijk worden behandeld. Uit BNB 1993/29¹⁰⁹ blijkt dat het moet gaan om een overduidelijke onevenredige behandeling van ongelijke gevallen. Rechtbank Noord-Holland¹¹⁰ gaat niet in op de vraag of sprake is van een onevenredige ongelijke behandeling van ongelijke gevallen. Aangezien Rechtbank Noord-Holland oordeelt dat geen sprake is van gelijke gevallen, zou Rechtbank Noord-Holland ingevolge het toetsingskader van de Hoge Raad wel moeten ingaan op de vraag of sprake is van een onevenredige ongelijke behandeling van ongelijke gevallen. Ook Rechtbank Oost-Nederland¹¹¹ is niet specifiek ingegaan op de vraag of sprake is van een onevenredige ongelijke behandeling van ongelijke gevallen. In rechtsoverweging 4.6 gaat Rechtbank Oost-Nederland echter wel in op de vraag of het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden indien wel sprake zou zijn van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen dan wel een onevenredige ongelijke behandeling van ongelijke gevallen. Naar mijn mening had Rechtbank Oost-Nederland specifiek in moeten gaan op de vraag of sprake is van een onevenredige ongelijke behandeling van ongelijke gevallen. Volgens Rechtbank Zeeland-West-Brabant is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit namelijk niet proportioneel. Indien de toets of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel vanuit een ander

¹⁰⁹ HR 21 oktober 1992, nr. 28548, BNB 1993/29.

¹¹⁰ Rechtbank Noord-Holland, 14 februari 2013, nr. AWB 13/98, LJN: BZ2255.

¹¹¹ Rechtbank Oost-Nederland, 29 januari 2013, nr. AWB 12/5949, LJN: BZ2716, Rechtbank Oost-Nederland, 29 januari 2013, nr. AWB 12/5950, LJN: BZ5236, Rechtbank Oost-Nederland, 29 januari 2013, nr. AWB 12/5955, LJN: BZ5254 en Rechtbank Oost-Nederland, 29 januari 2013, nr. AWB 12/6261, LJN: BZ5256.

uitgangspunt wordt gedaan, moet in principe de uiteindelijke conclusie overeenkomen. Indien de bedrijfsopvolgingsfaciliteit via het uitgangspunt van de verkrijging van art. 1 SW 1956 wordt getoetst, is de conclusie dat geen proportionaliteit bestaat tussen het middel en het te realiseren doel. Indien de bedrijfsopvolgingsfaciliteit via het uitgangspunt van art. 35 SW 1956 wordt getoetst, dan moet de conclusie zijn dat sprake is van een onevenredige ongelijke behandeling van ongelijke gevallen.

3.2.4 Oordeel van de Hoge Raad

Na de uitspraken van de rechtbanken van de proefprocedures is in vijf van de zes zaken sprongcassatie ingesteld.¹¹²¹¹³ De Hoge Raad¹¹⁴ heeft op 22 november 2013 uitspraak gedaan. In alle vijf de zaken heeft de Hoge Raad hetzelfde geoordeeld, namelijk dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. De stappen die volgens het toetsingskader van het EHRM moeten worden genomen om te beoordelen of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel, zullen besproken worden. Vervolgens zal getoetst worden of het oordeel van de Hoge Raad in overeenstemming is met de toetsingskaders.

Voordat de Hoge Raad ingaat op de beoordeling of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel, gaat de Hoge Raad eerst in zijn algemeenheid in op de vraag wanneer sprake is van ongeoorloofde discriminatie. Niet iedere ongelijke behandeling gelijke gevallen is verboden op grond van art. 26 IVBPR en art. 14 EVRM in samenhang met art. 1 Eerste Protocol. Er is alleen sprake van ongeoorloofde discriminatie indien een redelijke en objectieve rechtvaardigingsgrond ontbreekt. Dat houdt in dat een legitieme doelstelling moet ontbreken of dat er geen redelijke verhouding moet zijn tussen de maatregel en het te realiseren doel. Zowel bij de beantwoording van de vraag of sprake is van gelijke gevallen als bij de beantwoording van de vraag of een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat voor de ongelijke behandeling komt aan de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe. Het oordeel van de wetgever moet worden geëerbiedigd, tenzij het van redelijke grond is ontbloot of onderscheid wordt gemaakt op grond van aangeboren kenmerken van een persoon. Dit zijn de conclusies die de Hoge Raad trekt

¹¹² Hoogwout, Voor de Successiewet zijn alle verkrijgers gelijk, maar voor sommigen geldt een belastingprivilege!, FTV 2014/1.

¹¹³ Geen beroep in cassatie bij Rechtbank Oost-Nederland, 29 januari 2013, nr. AWB 12/6261, LJN: BZ5256.

¹¹⁴ HR 22 november 2013, nrs. 13/01154, 13/01160, 13/01161, 13/016622 en 13/02453, V-N 2013/59.21.

uit rechtspraak van het EHRM¹¹⁵. Deze rechtspraak betreffende het discriminatieverbod is voor de Hoge Raad leidend bij de beoordeling van de middelen. Tot zover overweegt de Hoge Raad niets nieuws met betrekking tot het toetsingskader.

Voordat wordt ingegaan op de stappen van de inhoudelijke beoordeling of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel, moet eerst worden nagegaan of het beroep in cassatie eventueel niet-ontvankelijk is. De Hoge Raad gaat direct in op de inhoudelijke beoordeling van het geschil. Daaruit kan naar mijn mening worden geconcludeerd dat aan alle formele vereisten wordt voldaan, zodat het verzoek ontvankelijk is. Indien het beroep ontvankelijk is volgens de Hoge Raad, wordt ingegaan op de inhoudelijke beoordeling van het geschil. De eerste vraag die door de Hoge Raad beantwoord moet worden, is of sprake is van gelijke gevallen. Uit de Successiewet blijkt dat erf- of schenkbelasting wordt geheven van al hetgeen krachtens erfrecht of schenking is verkregen. Bij het bepalen van de belasting is de waarde in het economisch verkeer leidend. Volgens de Hoge Raad moet hieruit worden geconcludeerd dat ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen als gelijke gevallen moeten worden beschouwd.

Uit het toetsingskader van het EHRM kan worden geconcludeerd dat de nationale wetgeving als uitgangspunt moet worden genomen bij de beoordeling of sprake is van gelijke gevallen. De regeling die in het geschil is, moet bij de vergelijking achterwege blijven. Op grond van de bestreden regeling bestaat juist het onderscheid tussen de gevallen. Indien dit wordt geprojecteerd op de bedrijfsopvolgingsfaciliteit, kan worden geconcludeerd dat de vergelijking van de gevallen moet plaatsvinden met als uitgangspunt art. 1 SW 1956. De bestreden regeling, art. 35 SW 1956, moet achterwege blijven bij de vergelijking. Ingevolge art. 1 SW 1956 wordt al hetgeen krachtens erfrecht of schenking is verkregen in de heffing betrokken. Voor de Successiewet moeten de verkrijging van ondernemingsvermogen en de verkrijging van niet-ondernemingsvermogen dus als gelijke gevallen worden beschouwd.

Uit het toetsingskader van de Hoge Raad blijkt dat indien gevallen in dezelfde positie verkeren en in relevante opzichten aan elkaar gelijk zijn, sprake is van gelijke gevallen. Er mag geen relevant verschil bestaan tussen de gelijke gevallen. De verkrijging van ondernemingsvermogen

¹¹⁵ Bijvoorbeeld: EHRM 22 juni 1999, nr. 45757/99, BNB 2002/398 (Zaak Della Ciaja/Italië) en EHRM 29 april 2008, nr. 13378/05, RvdW 2008, 79 (Zaak Burden en Burden).

en de verkrijging van niet-ondernemingsvermogen moeten worden beschouwd als gelijke gevallen, aangezien het in beide situaties een verkrijging betreft zoals bedoeld in art. 1 SW 1956. De Hoge Raad heeft dus juist geoordeeld dat sprake is van gelijke gevallen.

De volgende vraag die de Hoge Raad moet beantwoorden is of voor de ongelijke behandeling van de gelijke gevallen een redelijke en objectieve rechtvaardigingsgrond bestaat. Om te beoordelen of een redelijke en objectieve rechtvaardigingsgrond bestaat voor de ongelijke behandeling van de gelijke gevallen, gaat de Hoge Raad uitgebreid in op de wetsgeschiedenis van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Voor 1998 bestond alleen een betalingsregeling voor de situaties waarin de continuïteit van ondernemingen in gevaar zou komen door de betaling van successie- of schenkingsrecht. In 1998 is een regeling in de Successiewet opgenomen die een voorwaardelijke kwijtschelding inhield. Ook deze regeling is in de wet opgenomen met als rechtvaardigingsgrond het bevorderen van de continuïteit van ondernemingen. Een verlies van werkgelegenheid en economische diversiteit als gevolg van een onderneming die moet worden gestaakt of moet worden verkocht doordat zij in financiële problemen komt door de belasting die zij verschuldigd zijn, is sociaal-economisch niet wenselijk.

Vanaf 2002 is de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet opgenomen. Hierbij werd de vrijstelling verhoogd naar 30%, waarbij weer als rechtvaardigingsgrond het stimuleren van ondernemerschap werd genoemd. In 2004 bleek uit een rapport dat de bedrijfsopvolgingsregeling niet als toereikend werd ervaren om het doel te bereiken. Met ingang van 2005 is daarom de vrijstelling verder verhoogd naar 60% en met ingang van 2007 naar 75%.

De bedrijfsopvolgingsfaciliteit is per 1 januari 2010 veranderd¹¹⁶. Door de regering werd het belang van de onbelemmerde voortzetting van economische bedrijvigheid als rechtvaardigingsgrond aangedragen. Daarnaast verwijst de Hoge Raad naar een praktijkonderzoek waaruit vooral blijkt dat door de praktijk als knelpunt wordt ervaren dat ook belasting verschuldigd is over de waarde van de goodwill, dus over nog niet behaalde winst. Het is onwenselijk dat ondernemingen liquiditeitsproblemen krijgen doordat zij na een bedrijfsopvolging na overlijden of schenking erf- of schenkbelasting verschuldigd zijn.

¹¹⁶ Op deze veranderingen wordt in dit hoofdstuk niet ingegaan.

De Hoge Raad concludeert uit de wetsgeschiedenis dat voor de ongelijke behandeling van ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen een redelijke en objectieve rechtvaardigingsgrond bestaat, namelijk het stimuleren van ondernemerschap. Naast het stimuleren van ondernemerschap is het ook van belang voor het behoud en de groei van de werkgelegenheid, behoud van economische diversiteit en voor de stabiliteit dat ondernemingen niet worden belemmerd in de voortzetting door de heffing van successie- of schenkingsrecht na de verkrijging van ondernemingsvermogen na erving of schenking.

Uit de toetsingskaders van het EHRM en de Hoge Raad blijkt dat de eerste vraag die moet worden beantwoord om vast te stellen of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging is of een legitiem doel wordt nagestreefd. Bij de beantwoording of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging komt aan de wetgever een ruime beoordelingsbevoegdheid toe. De keuze van de wetgever moet worden geëerbiedigd, tenzij de keuze van redelijke grond ontbloomt is. Naar mijn mening is in beginsel het stimuleren van ondernemerschap een legitiem doel dat mag worden nagestreefd. De wetgever heeft mijns inziens de ruime beoordelingsvrijheid niet overschreden door het onderscheid te baseren op dit doel. Mijns inziens heeft de Hoge Raad in overeenstemming met de toetsingskaders geoordeeld met betrekking tot de vraag of een legitiem doel wordt nagestreefd.

Nu de Hoge Raad tot het oordeel is gekomen dat sprake is van een legitiem doel, dient door de Hoge Raad nog de vraag beantwoord te worden of de regeling niet verder gaat dan nodig om het te realiseren doel te bereiken. Oftewel, of sprake is van proportionaliteit tussen het middel en het te realiseren doel. Daarbij wordt door de Hoge Raad in dit geval vooral ingegaan op de vraag of het steeds weer verhogen van het vrijstellingspercentage wel steunt op een gedegen onderzoek. Uit rechtsoverweging 3.3.10 blijkt dat de Hoge Raad oordeelt dat het onderscheid wel op onderzoek berust. In rechtsoverweging 3.3.11 wordt daar verder op ingegaan. De onderzoeken waar in de wetsgeschiedenis op in wordt gegaan, zijn gebaseerd op signalen en wensen uit de praktijk en dus niet op empirisch onderzoek. Uit het onderzoek blijkt niet waarom een verhoogde vrijstelling liquiditeitsproblemen kan voorkomen. Dat zou een reden kunnen zijn voor de Hoge Raad om te beoordelen dat de hoogte van het vrijstellingspercentage van redelijke grond is ontbloomt. Daarnaast is het een onderzoek dat uitgevoerd is onder fiscalisten. Daar wordt door de Hoge Raad niet op ingegaan, maar naar mijn mening is dat onderzoek niet betrouwbaar.

Fiscalisten hebben geen objectieve kijk op de situatie. Echter, de Hoge Raad trekt niet de conclusie dat de faciliteit van redelijke grond is onbloom. Zo blijkt: “Het verbod van discriminatie gaat niet zo ver dat een maatregel die met het oog op een in de praktijk ervaren probleem onderscheid maakt tussen gelijke gevallen of in relevante opzichten vergelijkbare gevallen, slechts toelaatbaar is indien het bestaan en de omvang van dat probleem en de effectiviteit van de gekozen oplossing empirisch zijn vastgesteld.”¹¹⁷ De Hoge Raad oordeelt dat het binnen de ruime beoordelingsbevoegdheid van de wetgever past om een onderscheid te maken die gebaseerd is op veronderstellingen. Dat is echter niet het geval indien de veronderstellingen evident onredelijk zijn doordat ze weinig voor de hand liggen. Hetgeen de Hoge Raad heeft geoordeeld met betrekking tot veronderstellingen, volgt niet uit de rechtspraak van het EHRM. Door de Hoge Raad wordt een eigen invulling gegeven aan het begrip “van redelijke grond is onbloom”.¹¹⁸ Op dat punt heeft de Hoge Raad dus niet in overeenstemming geoordeeld met het toetsingskader van het EHRM.

De volgende vraag die de Hoge Raad moet beantwoorden is of in de onderhavige casus sprake is van veronderstellingen die evident onredelijk zijn. Volgens de Hoge Raad zijn de veronderstellingen waarop de bedrijfsopvolgingsfaciliteit is gebaseerd niet evident onredelijk, ook al is in een groot deel van de bedrijfsopvolgingen geen sprake van liquiditeitsproblemen. Dat houdt volgens de Hoge Raad echter niet in dat de wetgever niet van de veronderstelling mag uitgaan dat bij ondernemingen na een bedrijfsopvolging na overlijden of schenken zich liquiditeitsproblemen kunnen voordoen. Ook vanwege de uitvoerbaarheid heeft de wetgever gekozen voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Daarnaast heeft de bedrijfsopvolgingsfaciliteit een algemeen doel, namelijk het stimuleren van ondernemerschap.

Zoals uit het bovenstaande blijkt, heeft ook de Hoge Raad de vraag of sprake is van een proportionele maatregel beantwoord met de hoogte van het percentage als uitgangspunt. Door de Hoge Raad is vooral ingegaan op de vraag of de verhoging van de vrijstelling steunt op een gedegen onderzoek. De Hoge Raad komt uiteindelijk tot het oordeel dat de wetgever op grond van veronderstellingen mag uitgaan dat bij bedrijfsopvolgingen na overlijden of schenking zich

¹¹⁷ HR 22 november 2013, nrs. 13/01154, 13/01160, 13/01161, 13/016622 en 13/02453, V-N 2013/59.21, r.o. 3.3.11.

¹¹⁸ Happé, Fiscale discriminatie in 26 jaar rechtspraak van de Hoge Raad: een fiscaal en rechtsstatelijk debat, WFR 2014/1000.

liquiditeitsproblemen kunnen voordoen. Dat past binnen de ruime beoordelingsbevoegdheid van de wetgever. De veronderstellingen dat zich liquiditeitsproblemen kunnen voorkomen baseert de Hoge Raad op het onderzoek van Hoogeveen. De Hoge Raad trekt echter een geheel andere conclusie uit het onderzoek dan Hoogeveen zelf. Uit het onderzoek is gebleken dat in 69% van de gevallen een faciliteit niet nodig is, omdat zich geen liquiditeitsproblemen voordoen.¹¹⁹ Voor de 31% gevallen waar zich wel liquiditeitsproblemen voordoen, is een uitstelfaciliteit voldoende om die liquiditeitsproblemen in te gaan. De Hoge Raad trekt echter uit het onderzoek van Hoogeveen de conclusie dat wel sprake kan zijn van liquiditeitsproblemen. De Hoge Raad gaat echter niet in op de vraag of een ander alternatief bestaat die minder ver gaat, maar toch in staat is om het doel te bereiken. Dat is naar mijn mening juist de vraag die beantwoord moet worden om te beoordelen of sprake is van proportionaliteit tussen het middel en het te realiseren doel. De Hoge Raad gaat alleen in op de vraag of de steeds verdere verhoging van het vrijstellingspercentage gebaseerd is op gedegen onderzoek. Het vrijstellingspercentage wordt dus wel als uitgangspunt genomen, maar de Hoge Raad kijkt niet naar de hoogte van het percentage van de vrijstelling. De Hoge Raad oordeelt dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit een oplossing vormt voor het probleem dat zich liquiditeitsproblemen kunnen voordoen. Net als De Bont en Pelinck¹²⁰ ben ik van mening dat dit alleen iets zegt over de effectiviteit van de regeling, maar het zegt niets met betrekking tot de proportionaliteit van de regeling. Daarna merkt de Hoge Raad op dat de wetgever ook om redenen van uitvoerbaarheid gekozen heeft voor een generieke maatregel. Dat heeft wel betrekking op de proportionaliteit van de regeling, maar door de Hoge Raad wordt niet verder ingegaan op dit argument.¹²¹ Daarnaast wordt ook niet gekeken of een minder vergaande maatregel bestaat om het doel te bereiken. Volgens De Bont en Pelinck¹²² ontstaat bij de huidige bedrijfsopvolgingsfaciliteit een cadeau-effect voor degene die ondernemingsvermogen verkrijgen, omdat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit verder gaat dan noodzakelijk om het doel te bereiken en omdat de vrijstelling ook van toepassing is indien zich

¹¹⁹ Hoogeveen, *Kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingsregeling*(dissertatie Tilburg University), 2011.

¹²⁰ De Bont en Pelinck, *Bedrijfsopvolgingsfaciliteit in het successierecht: post mortem van het gelijkheidsbeginsel*, WPNR 2014/7027.

¹²¹ De Bont en Pelinck, *Bedrijfsopvolgingsfaciliteit in het successierecht: post mortem van het gelijkheidsbeginsel*, WPNR 2014/7027.

¹²² De Bont en Pelinck, *Bedrijfsopvolgingsfaciliteit in het successierecht: post mortem van het gelijkheidsbeginsel*, WPNR 2014/7027.

geheel geen liquiditeitsproblemen voordoen. Om het doel te bereiken, is een regeling voor uitstel van betaling voldoende.

Uit de toetsingskaders van het EHRM en de Hoge Raad blijkt inderdaad dat te tweede vraag die moet worden beoordeeld om te beoordelen of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging is of proportionaliteit bestaat tussen het middel en het te realiseren doel. De vraag waar het om gaat is of een vrijstelling als middel proportioneel is om het doel te bereiken, terwijl het doel ook bereikt kan worden met een uitstelregeling. Uit de toetsingskaders blijkt niets over de hoogte van percentages in verhouding met proportionaliteit. Bij de beantwoording of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging komt aan de wetgever een ruime beoordelingsbevoegdheid toe. De keuze van de wetgever moet worden geëerbiedigd, tenzij de keuze van redelijke grond ontbloomt is. Een andere vraag die moet worden beantwoord, is of een vrijstelling van redelijke grond is ontbloomt, indien een uitstelregeling voldoende toereikend is om het doel te bereiken. Volgens De Bont en Pelinck¹²³ kan ook uit het toetsingskader worden geconcludeerd dat het EHRM meer ruimte biedt aan de nationale rechter dan aan zichzelf bij de beoordeling of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel. Uit onder andere de zaak *Stec e.a.*¹²⁴ blijkt namelijk dat het EHRM de nationale instanties, zoals bijvoorbeeld de nationale rechter, beter in staat acht om een afweging te maken, omdat de nationale instanties beter op de hoogte zijn van de maatschappelijke behoeftes van een land.

De Hoge Raad heeft naar mijn mening met betrekking tot de vraag of sprake is van proportionaliteit tussen het middel en het te realiseren doel niet geoordeeld in overeenstemming met de toetsingskader van het EHRM en de Hoge Raad. Ten eerste wordt door de Hoge Raad niet ingegaan op de vraag of de regeling verder gaat dan noodzakelijk om het doel te bereiken, oftewel of een minder vergaande regeling bestaat die hetzelfde doel te bereiken. Dat terwijl een regeling voor uitstel van betaling een minder vergaande regeling is om liquiditeitsproblemen te voorkomen en zo dus het ondernemerschap te stimuleren. Ten tweede wordt niet door de Hoge Raad ingegaan of een vrijstelling van redelijke grond is ontbloomt indien een alternatief bestaat voor de vrijstelling. De Hoge Raad gaat in zijn geheel niet in op de hoogte van de vrijstelling.

¹²³ De Bont en Pelinck, *Bedrijfsopvolgingsfaciliteit in het successierecht: post mortem van het gelijkheidsbeginsel*, WPNR 2014/7027.

¹²⁴ EHRM 12 april 2006, nr. 65731/01, 65900/01, RVS 2007,44 (*Zaak Stec e.a.*).

Terwijl dat juist het grootste punt van discussie is. Alleen wordt onderzocht of het steeds verhogen van de vrijstelling steunt op gedegen onderzoek. De conclusies die de Hoge Raad uit de onderzoeken trekt in twijfel kunnen worden getrokken. Daarnaast gaat de Hoge Raad niet inhoudelijk in op het onderzoek dat is verricht. De Hoge Raad constateert slechts dat onderzoek is verricht. Uit het onderzoek is niet af te leiden waarom een regeling voor uitstel van betaling niet voldoende is om het doel te bereiken.¹²⁵ Mijns inziens heeft de Hoge Raad dus niet in overeenstemming geoordeeld met de toetsingskaders van het EHRM en de Hoge Raad. Daarnaast kan uit het toetsingskader van het EHRM worden geconcludeerd dat het EHRM meer ruimte biedt aan de nationale rechter dan aan zichzelf bij de beoordeling of sprake is van ongeoorloofde discriminatie. De ruimte om anders te oordelen bestaat wel voor de Hoge Raad. De Hoge Raad interpreteert de overweging van het EHRM echter anders en houdt vast aan het toetsingskader zoals het EHRM dat zelf ook hanteert.

Het oordeel van de Hoge Raad luidt dat de faciliteit zoals die geldt vanaf 2010, maar ook zoals die gold in de jaren voor 2010, een keuze is van de wetgever waarbij de wetgever de ruime beoordelingsbevoegdheid niet is overschreden. Naar het oordeel van de Hoge Raad is dus geen sprake van schending van het gelijkheidsbeginsel. Met betrekking tot de zaak die geleid heeft tot de uitspraak van Rechtbank Breda van 13 juli 2013 heeft de Hoge Raad dit oordeel herhaald.¹²⁶

3.2.5 Oordeel van het EHRM

Na de uitspraak van de Hoge Raad bestaat nog de mogelijkheid om een verzoek in te dienen bij het EHRM. In onder andere het Algemeen Dagblad heeft een advertentie van Stichting Meldpunt Collectief Onrecht (SMCO) gestaan met de mededeling dat zij een procedure gaat starten bij het EHRM naar aanleiding van de uitspraak van de Hoge Raad van 22 november 2013. De SMCO heeft op 20 mei 2014 een verzoek ingediend bij het EHRM.¹²⁷ Intussen hebben ook andere belanghebbenden individueel een verzoekschrift ingediend bij het EHRM, waaronder mevrouw Berkvens en haar zoon. Op dit verzoekschrift is het EHRM inmiddels ingegaan.¹²⁸ Om te beoordelen of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel, heeft het EHRM de

¹²⁵ De Bont en Pelinck, *Bedrijfsopvolgingsfaciliteit in het successierecht: post mortem van het gelijkheidsbeginsel*, WPNR 2014/7027.

¹²⁶ Hoge Raad 28 maart 2014, nr. 13/02363, BNB 2014/106.

¹²⁷ http://www.collectiefonrecht.nl/erfbelasting_welkom#.UuPoXxDb_tQ (gedownload op 24 juli 2014)

¹²⁸ EHRM 27 mei 2014, nr. 18485/14, V-N 2014/38.21.

stappen doorlopen van het door het EHRM ontwikkelde toetsingskader. Het EHRM heeft uiteindelijk geoordeeld dat de klacht op grond van art. 35 lid 3 sub a EVRM kennelijk ongegrond is, nadat het EHRM heeft geoordeeld dat geen sprake is van ongeoorloofde discriminatie. Hoe het EHRM tot dit oordeel is gekomen, wordt aan de hand van de stappen uit het toetsingskader uiteengezet. Hetgeen het EHRM geoordeeld heeft, wordt getoetst aan de hand van het toetsingskader van het EHRM dat in hoofdstuk twee is opgesteld om vervolgens te kunnen beoordelen of het EHRM in overeenstemming met het toetsingskader heeft geoordeeld.

Voordat dieper wordt ingegaan op hetgeen het EHRM heeft geoordeeld, wordt eerst kort de casus geschetst. Belanghebbenden zijn mevrouw Berkvens en haar zoon. Beiden zijn erfgenaam van meneer Berkvens die op 2 juli 2009 is overleden. Mevrouw Berkvens is geen erfbelasting verschuldigd. De zoon is wel erfbelasting verschuldigd. Op het verkregen vermogen is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet van toepassing. Op 22 december 2009 heeft mevrouw Berkvens een bedrag aan haar zoon geschonken. Ook op deze verkrijging van vermogen is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet van toepassing. Volgens belanghebbenden is de ongelijke behandeling van ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen in de Successiewet in strijd met het gelijkheidsbeginsel.

Bij de beoordeling of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel beoordeelt het EHRM als eerst of een verzoek eventueel niet-ontvankelijk is. Het EHRM heeft geoordeeld dat het beroep niet-ontvankelijk is aan de hand van drie stappen. Als eerst heeft het EHRM beoordeeld of wordt voldaan aan art. 34 EVRM. Uit het toetsingskader van het EHRM uit hoofdstuk twee blijkt dat ingevolge art. 34 EVRM een persoon, een non-gouvernementele organisatie of een groep personen een verzoekschrift in kan dienen bij het EHRM. Naast de hoedanigheid van de klager speelt ook de vraag of de klager een slachtoffer is een rol. Daarmee wordt bedoeld dat de klager moet kunnen aantonen direct door het vermeende handelen of nalaten te zijn getroffen.¹²⁹ Het EHRM heeft geoordeeld dat mevrouw Berkvens geen slachtoffer is in de zin van art. 34 EVRM. Zij is immers geen erfbelasting verschuldigd. Met betrekking tot de eerste belanghebbende, mevrouw Berkvens, is het verzoek door het EHRM niet-ontvankelijk verklaard. Mijns inziens heeft het EHRM juist geoordeeld dat mevrouw Berkvens geen

¹²⁹ Van Emmerik, Barkhuysen en Rieter, Procederen over mensenrechten onder het EVRM, het IVBPR en andere VN-verdragen, Nijmegen: Ars Aequi Libri, 2008.

slachtoffer is op grond van art. 34 EVRM. Zij is geen erfbelasting verschuldigd, dus dan ondervindt zij ook geen nadeel van de ongelijke behandeling van ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen.

Vervolgens is het EHRM ingegaan op de vraag of alle nationale rechtsmiddelen zijn uitgeput. Uit het toetsingskader blijkt dat ingevolge art. 35 lid 1 EVRM een ontvankelijkheidsvoorwaarde dat alle nationale rechtsmiddelen moeten zijn uitgeput. In beginsel moet zijn geprocedeerd tot de hoogste rechter. Het EHRM constateert dat de tweede belanghebbende, de zoon, niet individueel tot de hoogste rechter heeft doorgeprocedeerd. Echter, het verzoek met betrekking tot de verkrijging van de zoon wordt niet op grond hiervan niet-ontvankelijk verklaard. Op grond van andere jurisprudentie van het EHRM, waarnaar het EHRM naar verwijst, hoeft de eiser niet altijd tot de hoogste rechter door te procederen voordat een verzoek kan worden ingediend bij het EHRM. Indien de eiser aannemelijk kan maken dat doorprocederen zinloos is op basis van de nationale rechtspraak. In de onderhavige casus was het voor de eiser volgens het EHRM inderdaad zinloos om door te procederen, aangezien de collectieve uitspraak op 4 december 2013 naar aanleiding van de massaal-bezwaarprocedure. Naar mijn mening was het inderdaad zinloos om door te procederen, aangezien de Hoge Raad al had geoordeeld dat geen sprake was van een schending van het gelijkheidsbeginsel naar aanleiding van de proefprocedures die waren geselecteerd voor de massaal-bezwaarprocedure. Het EHRM heeft dus terecht geoordeeld dat het verzoek niet op grond van de voorwaarde dat alle nationale rechtsmiddelen moeten zijn uitgeput niet-ontvankelijk is verklaard.

Daarna is het EHRM ingegaan op de vraag of het verzoek kennelijk ongegrond is. Zoals ook uit het toetsingskader blijkt, wordt een verzoek op grond van art. 35 lid 3 sub a EVRM niet-ontvankelijk verklaard indien het verzoek kennelijk ongegrond is. Bij de beoordeling of het verzoek kennelijk ongegrond is, gaat het EHRM in op de stappen die moeten worden doorlopen bij de inhoudelijke beoordeling of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel. Volgens de zoon is het in strijd met het discriminatieverbod dat hij geen recht heeft op toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit op grond van art. 14 EVRM. Door het EHRM wordt de klacht beoordeeld op een eventuele strijdigheid met art. 14 EVRM, maar dan in samenhang met art. 1 Eerste Protocol EVRM en art. 1 Twaalfde Protocol EVRM. Art. 14 EVRM heeft namelijk geen zelfstandige werking. Het onderhavige geschil valt in de reikwijdte van art. 1

Eerste Protocol EVRM, daarom beoordeelt het EHRM of de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet in overeenstemming is met art. 14 EVRM in samenhang met art. 1 Eerste Protocol EVRM. Bij de beoordeling of sprake is van discriminatie, merkt het EHRM eerst op dat sprake is van discriminatie indien gevallen in relevante vergelijkbare omstandigheden verschillend worden behandeld zonder dat daar een redelijke en objectieve rechtvaardiging voor bestaat.

De eerste vraag die moet worden beantwoord is of sprake is van gelijke gevallen. Voor de beoordeling van deze vraag verwijst het EHRM naar het oordeel van de Hoge Raad. Het EHRM is het eens met het oordeel dat de verkrijging van ondernemingsvermogen en de verkrijging van niet-ondernemingsvermogen aangemerkt moeten worden als gelijke gevallen.

Uit het toetsingskader van het EHRM blijkt dat volgens het EHRM sprake is van gelijke gevallen indien de gevallen zich in relevant vergelijkbare omstandigheden verkeren. Voor de vergelijking van de omstandigheden, moet de bestreden regeling niet in aanmerking worden genomen. Op grond van de bestreden regeling bestaat juist het onderscheid. Hieruit kan geconcludeerd worden dat de beoordeling of sprake is van gelijke gevallen moet plaatsvinden vanuit het uitgangspunt van de Successiewet in zijn algemeenheid. Op grond van art. 1 SW 1956 wordt al hetgeen is verkregen krachtens erfrecht of schenking in de heffing van de erf- of schenkbelasting betrokken. De aard en de hoedanigheid van hetgeen is verkregen is daarvoor niet relevant. Het EHRM heeft in overeenstemming met het toetsingskader dat door het EHRM is ontwikkeld geoordeeld door te oordelen dat sprake is van gelijke gevallen. Het EHRM sluit aan bij het oordeel van de Hoge Raad. Volgens het EHRM heeft de Hoge Raad dus juist geoordeeld door te oordelen dat sprake is van gelijke gevallen op grond van art. 1 SW 1956. Dus zowel het oordeel van het EHRM als het oordeel van de Hoge Raad zijn in overeenstemming met het toetsingskader van het EHRM.

De volgende vraag is of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardigingsgrond voor de ongelijke behandeling van de gelijke gevallen. Volgens het EHRM is sprake van een redelijke en objectieve rechtvaardiging indien een legitiem doel wordt nagestreefd en indien proportionaliteit bestaat tussen het middel en het te realiseren doel. Daarbij merkt het EHRM op dat de nationale instanties beter in staat zijn om te beoordelen wat de behoeftes in een bepaald land zijn dan het EHRM zelf. De wetgever heeft bij de beoordeling of sprake is van gelijke gevallen en bij de beoordeling of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging een ruime

beoordelingsvrijheid. Deze algemene opmerking komt overeen met het toetsingskader van het EHRM zoals dat in hoofdstuk twee is opgesteld.

Aangezien volgens het EHRM sprake is van gelijke gevallen, is de volgende vraag die beantwoord moet worden of een legitiem doel wordt nagestreefd. Ook bij de beantwoording van deze vraag verwijst het EHRM naar het oordeel van de Hoge Raad. Volgens het EHRM is het voorkomen van liquiditeitsproblemen na bedrijfsopvolging een legitiem doel. Naar mijn mening is het terecht dat het EHRM heeft geoordeeld dat de wetgever de ruime beoordelingsbevoegdheid niet overschreden door het voorkomen van liquiditeitsproblemen te aanvaarden als legitiem doel.

De volgende vraag die beantwoord moet worden of ook sprake is van proportionaliteit tussen het middel en het te realiseren doel. Het EHRM oordeelt dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit een effectieve manier is om de liquiditeitsproblemen op te lossen. Aangezien de liquiditeitsproblemen zich alleen bij de verkrijging van ondernemingsvermogen kunnen voordoen en niet bij de verkrijging van niet-ondernemingsvermogen, is geen sprake van een disproportionaliteit tussen het middel en het te realiseren doel. Het uiteindelijke oordeel van het EHRM is dat het verzoek niet ontvankelijk is op grond van art. 35 lid 3 sub 1 EVRM en art. 35 lid 4 EVRM, omdat het verzoek kennelijk ongegrond is.

Het EHRM gaat zeer kort in op de vraag of sprake is van een disproportionele maatregel. Volgens het EHRM kunnen zich alleen liquiditeitsproblemen voordoen bij de verkrijging van ondernemingsvermogen. Echter, er bestaat een situatie waarin de verkrijging van niet-ondernemingsvermogen liquiditeitsproblemen kunnen veroorzaken. Dat is het geval indien de nalatenschap bestaat uit een eigen woning van de erflater die gedurende een periode te koop staat. Indien de nalatenschap alleen bestaat uit de eigen woning zijn er geen liquiditeiten om de erfbelasting te voldoen zolang de woning te koop staat. In deze situatie kan de belanghebbende vanaf 2011 uitstel van betaling verkrijgen van de Belastingdienst. Indien de aanslag erfbelasting minder bedraagt dan €50.000,- wordt voor een jaar uitstel van betaling verleend. Indien het gaat om een hogere aanslag of om een langere termijn dan kan alleen uitstel van betaling worden verkregen indien zekerheid wordt verstrekt. In 2012 heeft de Staatssecretaris in een reactie op Kamervragen aangegeven dat hij het niet noodzakelijk acht om de regeling van art. 25 lid 20 IW

1990 aan te passen, zodat ook een onverkoopbare eigen woning onder de regeling zou vallen.¹³⁰ Er bestaat dus wel een situatie waarbij liquiditeitsproblemen kunnen ontstaan bij de verkrijging van niet-ondernemingsvermogen. De overweging van het EHRM dat liquiditeitsproblemen zich alleen kunnen voordoen bij de verkrijging van ondernemingsvermogen, acht ik dan ook niet juist. In die situatie wordt alleen een regeling voor uitstel van betaling voldoende geacht om de liquiditeitsproblemen te voorkomen.

Vervolgens overweegt het EHRM in r.o. 35 dat sprake moet zijn van proportionaliteit tussen het middel en het doel. Op het eerste gezicht is dat in overeenstemming met het toetsingskader van het EHRM. Het onderscheid dat wordt gemaakt tussen ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen wordt echter door het EHRM als middel aangemerkt om het doel te bereiken. Volgens De Bont en Pelinck¹³¹ is niet het onderscheid tussen ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen het middel om het doel te bereiken, maar is de vrijstelling het middel om het doel te bereiken. Met Bont en Pelinck ben ik van mening dat het EHRM in r.o. 35 de motivering onjuist begint. In r.o. 36 wordt door het EHRM wel ingegaan op de vrijstelling als middel. Volgens het EHRM is de vrijstelling namelijk een effectieve maatregel om de liquiditeitsproblemen te voorkomen. Er wordt door het EHRM echter niet ingegaan op de hoogte van de vrijstelling en ook niet op een eventueel alternatief voor de vrijstellingsfaciliteit. Hieruit zou kunnen worden afgeleid dat het EHRM niet heeft geoordeeld in overeenstemming met het toetsingskader van het EHRM.

Door het EHRM wordt in verscheidene arresten¹³² opgemerkt dat pas sprake is van ongeoorloofde discriminatie indien voor een ongelijke behandeling van gelijke gevallen geen redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat. Indien een legitiem doel wordt nagestreefd en indien proportionaliteit bestaat tussen de middelen en het te realiseren doel, is sprake van een redelijke en objectieve rechtvaardiging. Naar mijn mening wordt door het EHRM echter niet ingegaan op de vraag of de regel verder gaat dan noodzakelijk om het doel te bereiken, maar alleen op de vraag of de regel geschikt is om het doel te bereiken. Albert¹³³ merkte voor de

¹³⁰ Ministerie van Financiën 25 januari 2012, nr. DGB/2011/7844 U, V-N 2012/9.

¹³¹ De Bont en Pelinck, Bedrijfsopvolgingsfaciliteit in het successierecht: post mortem van het gelijkheidsbeginsel, WPNR 2014/7027.

¹³² Zie bijvoorbeeld: EHRM 23 oktober 1990, nr. 17/1989/233, BNB 1995/244, r.o. 31 (Darby-arrest) en EHRM 12 april 2006, nr. 65731/01, 65900/01, RVS 2007,44 (Zaak Stec e.a.).

¹³³ Albert, Gelijk zijn, gelijk hebben en gelijk krijgen, WFR 2012/1214.

uitspraak van het EHRM met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteit al uit dat hij de indruk heeft dat het EHRM alleen een geschiktheidstoets en niet de proportionaliteitstoets bij de beoordeling of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel in fiscale zaken. Dat is dus niet veranderd met de uitspraak van het EHRM op 27 mei 2014. Ook al is het EHRM niet ingegaan op de proportionaliteitstoets, daaruit kan niet worden geconcludeerd dat het oordeel van het EHRM niet in overeenstemming is met het toetsingskaders van het EHRM zoals die in hoofdstuk twee is opgesteld.

3.3 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is onderzocht of de uitspraken van verschillende rechterlijke instanties in overeenstemming zijn met de toetsingskaders van zowel het EHRM als de Hoge Raad. Als eerste is onderzocht of de uitspraken die zijn beoordeeld met als uitgangspunt art. 1 SW 1956 in overeenstemming zijn met de toetsingskaders. Met betrekking tot de uitspraken van Rechtbank Zeeland-West-Brabant ben ik tot de conclusie gekomen dat deze uitspraken in overeenstemming zijn met hetgeen uit de toetsingskaders is gebleken. Mijns inziens had de beoordeling of sprake is van een proportionele maatregel echter wel op een andere manier moeten plaatsvinden. Door Rechtbank Zeeland-West-Brabant is namelijk niet onderzocht of een minder vergaande regel bestaat die voldoende is om het doel te bereiken. Het oordeel van Hof Den Bosch is mijns inziens niet in overeenstemming geoordeeld met de toetsingskaders. Aangezien de grenzen der redelijkheid zijn overschreden doordat de hoge vrijstelling van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit, terwijl een alternatief bestaat om het doel te bereiken.

Vervolgens zijn de uitspraken die zijn beoordeeld met als uitgangspunt art. 35 SW 1956 getoetst aan de toetsingskaders. De uitspraken van zowel Rechtbank Oost-Nederland als Rechtbank Noord-Holland zijn niet in overeenstemming met de in hoofdstuk twee opgestelde toetsingskaders. In de uitspraken is geoordeeld dat geen sprake is van gelijke gevallen. Mijns inziens moeten de verkrijging van ondernemingsvermogen en de verkrijging van niet-ondernemingsvermogen ingevolge het toetsingskader wel als gelijke gevallen worden beschouwd.

Op 22 november 2013 heeft de Hoge Raad geoordeeld of de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Volgens de Hoge Raad is dat niet het geval. Uit de toetsing van

het oordeel van de Hoge Raad aan de toetsingskaders kan mijns inziens geconcludeerd worden dat de Hoge Raad niet in overeenstemming met de toetsingskaders heeft geoordeeld. De ruimte die het EHRM aan de Hoge Raad biedt, is niet door de Hoge Raad benut. Daarnaast heeft de Hoge Raad de proportionaliteit van de regeling naar mijn mening niet goed beoordeeld. De Hoge Raad is niet ingegaan op een eventueel alternatief en niet op de hoogte van de vrijstelling.

Inmiddels heeft ook het EHRM geoordeeld dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Al voor het arrest met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteit deed het EHRM in plaats van een proportionaliteitstoets alleen een geschiktheidstoets bij beoordeling of sprake was van een schending van het gelijkheidsbeginsel. Dat is dus niet veranderd met de uitspraak van EHRM 27 mei 2014. Het EHRM heeft dus geoordeeld in overeenstemming met het toetsingskader van het EHRM.

Hoofdstuk 4 Invloed van de uitspraak van het EHRM op de toetsingskaders inzake het gelijkheidsbeginsel

4.1 Inleiding

In het voorgaande hoofdstuk zijn de uitspraken van verschillende rechterlijke instanties getoetst aan de in hoofdstuk twee opgestelde toetsingskaders. Onder andere aan de hand van de conclusie die daaruit kan worden getrokken wordt een antwoord gezocht op de vraag wat de invloed zal zijn van de uitspraak van het EHRM op de toetsingskaders inzake het gelijkheidsbeginsel. Als eerst zal worden ingegaan op de vraag wat de invloed zal zijn op het toetsingskader van het EHRM. Daarbij wordt vooral ingegaan op de vraag of de visie van het EHRM met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel aan het veranderen is. Vervolgens wordt ingegaan op de invloed van de uitspraak van het EHRM op het toetsingskader van de Hoge Raad. De vraag die daarbij centraal staat is in hoeverre het voor een belastingplichtige nog zin heeft om zich op het gelijkheidsbeginsel te beroepen en wat de betekenis nog is van de oudere arresten van de Hoge Raad met betrekking op het gelijkheidsbeginsel. Als laatste onderdeel van dit hoofdstuk wordt ingegaan op de invloed van de uitspraak op het wetgevingsproces.

4.2 Invloed op het toetsingskader van het EHRM

Het EHRM heeft geoordeeld dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. In het voorgaande hoofdstuk heb ik onderzocht of het oordeel van het EHRM in overeenstemming is met het toetsingskader zoals in hoofdstuk twee is opgesteld. De conclusie is dat naar mijn mening het EHRM heeft geoordeeld in overeenstemming met het toetsingskader van het EHRM. Het EHRM is geen nieuwe weg ingeslagen. Albert¹³⁴ heeft al eerder geconstateerd dat het EHRM bij de beoordeling of sprake is van een proportionele maatregel alleen een geschiktheidstoets wordt gedaan en niet een proportionaliteitstoets. Naar

¹³⁴ Albert, Gelijk zijn, gelijk hebben en gelijk krijgen, WFR 2012/1214.

mijn mening is dit ook wat het EHRM heeft gedaan met betrekking tot uitspraak inzake de bedrijfsopvolgingsfaciliteit.

De vraag die rijst naar aanleiding van de uitspraak van het EHRM is of de visie van het EHRM met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel aan het veranderen is. Om tot een oordeel te komen of de visie van het EHRM is veranderd, wordt eerst ingegaan op de vraag of het toetsingskader van het EHRM is veranderd. Het toetsingskader van het EHRM inzake het gelijkheidsbeginsel is mijns inziens niet veranderd naar aanleiding van de uitspraak van het EHRM met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Hetgeen Albert heeft geconcludeerd uit de eerdere jurisprudentie kan dus worden bevestigd na de uitspraak van het EHRM met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. In EHRM 27 mei 2014 merkt het EHRM op dat nationale autoriteiten beter in staat zijn om te beoordelen wat de behoeftes in een bepaald land zijn. Ook deze overweging is niet nieuw. In onder andere de zaak *Stec e.a.* heeft het EHRM overwogen dat lokale autoriteiten beter op de hoogte is van de maatschappelijke wensen in een bepaald land. De Bont en Pelinck¹³⁵ trekken daar de conclusie uit dat het EHRM de Hoge Raad meer ruimte biedt dan zichzelf om te beoordelen of sprake is van ongeoorloofde discriminatie. De Hoge Raad maakt echter geen gebruik van de ruimte die het EHRM biedt. Bij de beoordeling of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel houdt de Hoge Raad vast aan het toetsingskader dat het EHRM zelf gebruikt bij de beoordeling of sprake is van ongeoorloofde discriminatie.

Uit het toetsingskader blijkt echter wel dat in de loop der jaren het toetsingskader van het EHRM inzake het gelijkheidsbeginsel is veranderd. In 1990 heeft het EHRM geoordeeld dat ook in belastingzaken een verbod van discriminatie geldt. Er is alleen sprake is van ongeoorloofde discriminatie indien voor een ongelijke behandeling van gelijke gevallen geen redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat. Indien een legitiem doel wordt nagestreefd en indien een redelijke verhouding bestaat van proportionaliteit tussen het middel en het te realiseren doel is sprake van een redelijke en objectieve rechtvaardiging. Tot het arrest *Della Ciaja* had de fiscale wetgever een zekere beoordelingsmarge bij de beoordeling of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen en bij de beoordeling of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardigingsgrond. In het arrest *Della Ciaja* heeft het EHRM geoordeeld dat aan

¹³⁵ De Bont en Pelinck, *Bedrijfsopvolgingsfaciliteit in het successierecht: post mortem van het gelijkheidsbeginsel*, WPNR 2014/7027.

de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toekomt. Dat heeft invloed gehad op de uitspraken van het EHRM. Een onderscheid wordt door de ruime beoordelingsvrijheid die toekomt aan de wetgever niet snel in strijd geacht met het discriminatieverbod. In 2003 heeft het EHRM geoordeeld dat de beoordelingsbevoegdheid van de wetgever echter niet onbeperkt is. Op grond van de zaak M.A. e.a. moet het oordeel van de wetgever worden geëerbiedigd, tenzij het oordeel van de wetgever van redelijke grond is ontbloot. Ook dit wordt echter door het EHRM niet snel aangenomen. Zo blijkt ook uit het oordeel van het EHRM inzake de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Volgens onder andere Tigelaar¹³⁶ is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit van redelijke grond ontbloot door de hoge vrijstellingspercentages. Het EHRM heeft dat echter niet geoordeeld. Geconcludeerd kan worden dat een heel ruime beoordelingsvrijheid toekomt aan de wetgever. Ook Happé¹³⁷ merkt op dat de beoordelingsvrijheid door de wetgever niet snel wordt overschreden. Het lijkt erop dat de ruime beoordelingsvrijheid alleen wordt overschreden indien een onderscheid wordt gemaakt op grond van persoonsgebonden kenmerken, zoals ras en geslacht.

Mijns inziens is de visie van het EHRM ten opzichte van het gelijkheidsbeginsel niet veranderd naar aanleiding van de uitspraak van het EHRM met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Al sinds de zaak Della Ciaja is de EHRM terughoudender geworden in de beoordeling of het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden. Het EHRM neemt niet snel aan dat een keuze van de wetgever geen redelijke grond heeft. Het EHRM laat het over aan de nationale rechter om te beoordelen of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel.

Bij de beoordeling of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel heeft het EHRM verwezen naar hetgeen de Hoge Raad op 22 november 2013 heeft geoordeeld. Zonder zelf diep in te gaan op de verschillende stappen die moeten worden doorlopen om te beoordelen of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel, heeft het EHRM geoordeeld dat hetgeen de Hoge Raad heeft overwogen juist is. De vraag rijst of het EHRM zowel de nationale wetgever als de nationale rechter een hand boven hun hoofd houdt. Naar mijn mening is dat niet het geval aangezien het EHRM mijns inziens in overeenstemming met het toetsingskader heeft geoordeeld.

¹³⁶ Tigelaar-Klootwijk, *Bedrijfsopvolging bij natuurlijk personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Fiscale Monografieën, nr. 141, Deventer: Kluwer, 2013.

¹³⁷ Noot Happé bij: HR 22 november 2013, nr. 13/01622, BNB 2014/30.

Aan de fiscale wetgever komt een ruime beoordelingsvrijheid toe, die is blijkbaar zo ruim dat een regeling zoals de bedrijfsopvolgingsfaciliteit mag bestaan.

4.3 Invloed op het toetsingskader van de Hoge Raad

Uit het toetsingskader van de Hoge Raad blijkt dat de Hoge Raad voor de beoordeling of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel de jurisprudentie van het EHRM leidend is. In het oordeel van de Hoge Raad van 22 november 2013 inzake de bedrijfsopvolgingsfaciliteit is dit in rechtsoverweging 3.3.1 bevestigd. Dat is ook de reden dat wordt onderzocht wat de invloed van EHRM 27 mei 2014 is op het toetsingskader van de Hoge Raad.

Ingevolge het toetsingskader van de Hoge Raad is de eerste toets die moet plaatsvinden of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Daarvan is sprake indien gevallen in relevante opzichten aan elkaar gelijk zijn. Vervolgens moet worden getoetst of een redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat voor het onderscheid dat gemaakt wordt tussen de gelijke gevallen. Aan deze toets wordt voldaan indien een legitiem doel wordt nagestreefd en indien proportionaliteit bestaat tussen het middel en het te realiseren doel. Vanaf 2002 komt bij de toetsing een ruime beoordelingsbevoegdheid toe aan de wetgever. De keuze van de wetgever moet worden geëerbiedigd, tenzij de keuze van de wetgever van redelijke grond is ontbloot.

Vanaf 1988 heeft de Hoge Raad een begin gemaakt aan het toetsen van wetgeving aan het gelijkheidsbeginsel. Happé¹³⁸ verdeelt de afgelopen 26 jaren in drie periodes. De eerste periode vangt aan in 1988 en eindigt in 2002. In deze periode was het nieuw dat wetgeving werd getoetst aan het gelijkheidsbeginsel. Aan de wetgever kwam een zekere beoordelingsvrijheid toe. In deze periode heeft de Hoge Raad verscheidene keren geoordeeld dat een regeling in strijd was met het gelijkheidsbeginsel, zoals bijvoorbeeld het autokostenforfait-arrest¹³⁹. De redenen op grond waarvan de Hoge Raad tot het oordeel kwam dat sprake was van ongeoorloofde discriminatie zijn onder te verdelen in drie verschillende categorieën: wetgevingsfout, fiscaal privilege en financiële overwegingen. Met de aanvang van de nieuwe periode in 2002 is de Hoge Raad terughoudender geworden in de beoordeling of het gelijkheidsbeginsel was geschonden. In

¹³⁸ Happé, Fiscale discriminatie in 26 jaar rechtspraak van de Hoge Raad: een fiscaal en rechtsstatelijk debat, WFR 2014/1000.

¹³⁹ HR 15 juli 1998, nr. 31922, BNB 1998/293.

het kinderopvangarrest¹⁴⁰ verwijst de Hoge Raad voor het eerst naar de rechtspraak van het EHRM. In het arrest Della Ciaja heeft het EHRM overwogen dat een ruime beoordelingsvrijheid toekomt aan de wetgever bij de beoordeling of sprake is van gelijke gevallen en bij de beoordeling of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging. De Hoge Raad kent vanaf 2002 dus ook een ruime beoordelingsvrijheid toe aan de wetgever. Dat heeft tot gevolg gehad dat bijna geen enkele zaak meer door de Hoge Raad in strijd werd geacht met het gelijkheidsbeginsel. De Hoge Raad is terughoudender geworden. Daarnaast is ook het motiveringsmodel van de Hoge Raad ten opzichte van de eerste periode veranderd. In de meeste gevallen bestaat de motivering uit een opsomming van de wetsgeschiedenis gevolgd door de constatering dat de ruime beoordelingsvrijheid die aan de wetgever toekomt niet is overschreden. Volgens Happé¹⁴¹ is de ruime beoordelingsvrijheid die aan de wetgever toekomt terecht en past daarbij ook de terughoudendheid van de Hoge Raad. De terughoudendheid waarmee de Hoge Raad in deze periode de zaken beoordeelt is echter verder verruimd, doordat de Hoge Raad “een mechanisch motiveringsmodel” hanteert. Ik ben het met Happé eens. De manier van motiveren in de jaren na het Kinderopvangarrest overtuigt niet. Door de Hoge Raad wordt niet verder gekeken dan hetgeen uit de wetsgeschiedenis blijkt. Mijns inziens is dat voor een juiste beoordeling of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel juist wel nodig.

De derde, nieuwe, periode is aangevangen met de uitspraken van de Hoge Raad met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. De conclusie die na de arresten met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteit kan worden getrokken is dat de Hoge Raad nog terughoudender is geworden. Ten eerste omdat de Hoge Raad geoordeeld heeft wetgeving mag zijn gebaseerd op veronderstellingen. Ten tweede omdat de Hoge Raad geen gebruik maakt van de ruimte die het EHRM biedt bij de beoordeling of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel.

De afgelopen jaren heeft de Hoge Raad zich dus verscheidene keren gebogen over een zaak waarin door belanghebbende werd geopperd dat sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel. In de meeste gevallen werd het verzoek door de Hoge Raad afgewezen. Volgens Albert¹⁴² is de kans dat een belastingplichtige in een zaak in het gelijk gesteld wordt met

¹⁴⁰ HR 12 juli 2002, nr. 36254, BNB 2002/400.

¹⁴¹ Happé, Fiscale discriminatie in 26 jaar rechtspraak van de Hoge Raad: een fiscaal en rechtsstatelijk debat, WFR 2014/1000.

¹⁴² Albert, Gelijk zijn, gelijk hebben en gelijk krijgen, WFR 2012/1214.

betrekking tot een fiscaal onderscheid nihil. Ook volgens Boer, Lubbers en Vording¹⁴³ oordeelt de Hoge Raad niet snel dat een regeling in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Happé¹⁴⁴ is dezelfde mening toegedaan. De ruime beoordelingsvrijheid wordt alleen nog overschreden indien een onderscheid wordt gemaakt op grond van persoonsgebonden kenmerken. De Bont en Pelinck¹⁴⁵ zien de arresten van de Hoge Raad met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteit als sluitstuk van de ontwikkeling dat de Hoge Raad zich terughoudend opstelt bij de beoordeling of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel. Volgens De Bont en Pelinck¹⁴⁶ is de betekenis van de arresten met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteit dat het voor toekomstige procedures niet zinvol is om een beroep te doen op het gelijkheidsbeginsel, tenzij het gaat om een onderscheid op grond van persoonsgebonden kenmerken. De Hoge Raad ziet voor zichzelf geen rol als bewaker van de kwaliteit van de fiscale wetgeving (zie nader paragraaf 4.4).

De Hoge Raad heeft bij de beoordeling of de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in strijd is met het gelijkheidsbeginsel aangegeven dat de rechtspraak van het EHRM leidend is. Happé trekt echter ook een andere conclusie uit het oordeel van de Hoge Raad. Volgens hem heeft de Hoge Raad de beoordelingsbevoegdheid van de wetgever opgerekt door op 22 november 2013 te oordelen dat een regeling mag worden gebaseerd op veronderstellingen van de wetgever. Daarnaast is Happé van mening dat de beoordelingsmarge van de Hoge Raad ruimer is dan de beoordelingsmarge van het EHRM. Dat ontleent hij aan de overweging dat nationale instanties zich in een betere positie bevinden om te beoordelen wat de behoeftes van een bepaald land zijn. De Hoge Raad kan volgens hem dus een eigen afweging maken of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel. De Hoge Raad heeft zich echter gehouden aan de beoordelingsvrijheid die volgt uit het toetsingskader van het EHRM.

Naar mijn mening heeft de Hoge Raad niet zo zeer de ruime beoordelingsvrijheid verruimd, zoals Happé, maar heeft een grens aangegeven wanneer de ruime beoordelingsvrijheid wordt overschreden. Namelijk wanneer de veronderstellingen van redelijke grond ontbloom zijn. Mijns

¹⁴³ Boer, Lubbers en Vording, De BOF-zaken: de Hoge Raad grijpt niet in bij kwalitatief ondermaatse belastingwetgeving, WFR 2014/408.

¹⁴⁴ Noot Happé bij: HR 22 november 2013, nr. 13/01622, BNB 2014/30.

¹⁴⁵ De Bont en Pelinck, Bedrijfsopvolgingsfaciliteit in het successierecht: post mortem van het gelijkheidsbeginsel, WPNR 2014/7027.

¹⁴⁶ De Bont en Pelinck, Bedrijfsopvolgingsfaciliteit in het successierecht: post mortem van het gelijkheidsbeginsel, WPNR 2014/7027.

inziens is de beoordelingsvrijheid al langere tijd zo ruim. We wisten alleen niet hoe ruim. Daar heeft de Hoge Raad nu een grens aan gegeven. De Hoge Raad heeft dit echter niet ontleend aan het toetsingskader van het EHRM. Het EHRM heeft echter ook niet overwogen dat het oordeel van de Hoge Raad onjuist is. Dat wil niet zeggen dat het EHRM nu dezelfde grens gaat hanteren, de Hoge Raad wel.

Een ander punt waar nog aandacht aan moet worden besteed is de ontvankelijkheid. Het EHRM heeft het verzoek kennelijk ongegrond verklaard op grond van art. 35 lid 3 sub a EVRM. Het beroep is volgens het EHRM niet-ontvankelijk. Dit heeft echter een andere betekenis dan als de Nederlandse rechter een beroep niet-ontvankelijk zal verklaren. Bij de beoordeling van een beroep door de Nederlandse rechter betreft het een vraagstuk of aan de formele vereisten is voldaan, zoals bijvoorbeeld het binnen de termijn indienen van het bezwaar of het betalen van het griffierecht. Indien niet aan de formele vereisten wordt voldaan, is het beroep niet-ontvankelijk en wordt de zaak verder niet inhoudelijk onderzocht. Er bestaat een verschil in het begrip ontvankelijkheid tussen de Nederlandse rechter en het EHRM. Het EHRM heeft meer mogelijkheden om een beroep niet-ontvankelijk te verklaren. Dit wil echter niet altijd zeggen dat niet ingegaan wordt op de inhoudelijke beoordeling van de zaak. Indien een beroep op grond van art. 35 lid 3 sub a EVRM kennelijk ongegrond wordt verklaard, volgt daaruit dat het beroep niet-ontvankelijk is. Maar om tot deze conclusie te komen, wordt de zaak wel inhoudelijk aan de hand van het toetsingskader onderzocht. De Nederlandse rechter zou na een inhoudelijke beoordeling van de zaak tot het oordeel komen dat het beroep ongegrond is en niet dat het beroep niet-ontvankelijk is.

4.4 Invloed op het wetgevingsproces

Bij de vormgeving van de belastingwetgeving dient de wetgever rekening te houden met het gelijkheidsbeginsel. Gelijke gevallen moeten gelijk behandeld worden en ongelijke gevallen moeten evenredig ongelijk behandeld worden.¹⁴⁷ De wetgever houdt volgens sommige auteurs niet genoeg rekening met het gelijkheidsbeginsel. Volgens bijvoorbeeld Albert¹⁴⁸ is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit daar een voorbeeld van. In zijn artikel merkt hij op: “Ik denk dat Rechtbank Breda geen gelijk krijgt van de Hoge Raad, maar dat betekent niet dat zij geen gelijk

¹⁴⁷ Nieuwenhuizen, Evenwichtige ongelijkheid, WFR 2013/706.

¹⁴⁸ Albert, Gelijk zijn, gelijk hebben en gelijk krijgen, WFR 2012/1214.

heeft. Het feit dat artikel 14 EVRM de facto geen bescherming biedt tegen fiscale discriminatie, is geen legitimatie van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit.”¹⁴⁹ Zowel de Nederlandse rechter als de internationale wetgever heeft niet geoordeeld dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Uit de arresten met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteit kan worden geconcludeerd dat zowel de Hoge Raad als het EHRM zich terughoudend opstellen inzake het gelijkheidsbeginsel.

De vraag die rijst is wie de kwaliteit van de fiscale wetgeving moet bewaken en bij wie dus de verantwoordelijkheid ligt met betrekking tot de kwaliteit van de fiscale wetgeving. Is dat aan de wetgever zelf of moet de rechter daar toch ook een rol bij spelen? Uit de arresten met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteit van zowel de Hoge Raad als het EHRM lijkt geen rol weggelegd voor de rechter. Volgens Boer, Lubbers en Vording¹⁵⁰ is het aan de wetgever zelf om de kwaliteit van de fiscale wetgeving te waarborgen. Ook volgens Van Amersfoort¹⁵¹ ligt de verantwoordelijkheid van het waarborgen van de kwaliteit van de fiscale wetgeving niet bij de rechter, maar dus bij de wetgever. Volgens Rijkema¹⁵², Gribnau¹⁵³ en Lubbers¹⁵⁴ zijn echter zowel de wetgever als de rechter verantwoordelijk voor de kwaliteit van de fiscale wetgeving. Naar mijn mening is in beginsel de wetgever verantwoordelijk voor de kwaliteit van de fiscale wetgeving. Indien de wetgever echter regelingen in de wet opneemt die niet goed zijn doordacht, zoals bijvoorbeeld de bedrijfsopvolgingsfaciliteit, moet mijns inziens de rechter de mogelijkheid hebben om in te grijpen. Het is niet wenselijk dat kwalitatief ondermaatse wetgeving kan blijven bestaan doordat aan de wetgever zo een ruime beoordelingsbevoegdheid toekomt dat een fiscaal privilege kan ontstaan zonder dat daar een redelijke en objectieve rechtvaardigingsgrond voor bestaat. Dat is het geval bij de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. De regeling is niet proportioneel, omdat de regeling verder gaat dan noodzakelijk om het doel te bereiken en omdat een alternatief voor de regeling bestaat die hetzelfde doel kan bereiken.

¹⁴⁹ Albert, *Gelijk zijn, gelijk hebben en gelijk krijgen*, WFR 2012/1214.

¹⁵⁰ Boer, Lubbers en Vording, *De BOF-zaken: de Hoge Raad grijpt niet in bij kwalitatief ondermaatse belastingwetgeving*, WFR 2014/408.

¹⁵¹ Van Amersfoort, ‘Terugkoppeling van rechter naar wetgever?’, in: Gribnau, Lubbers en Vording, *Terugkoppeling in het belastingrecht*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2008.

¹⁵² Rijkema, ‘Colloquium en terugkoppeling: het debat tussen rechter en wetgever’, in: Gribnau, Lubbers en Vording, *Terugkoppeling in het belastingrecht*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2008.

¹⁵³ Gribnau en Lubbers, ‘Terugkoppeling in het belastingrecht: analyse en conclusies’, in: Gribnau, Lubbers en Vording, *Terugkoppeling in het belastingrecht*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2008.

¹⁵⁴ Gribnau en Lubbers, ‘Terugkoppeling in het belastingrecht: analyse en conclusies’, in: Gribnau, Lubbers en Vording, *Terugkoppeling in het belastingrecht*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2008.

Het gevolg van de arresten van de Hoge Raad van 22 november 2013 is volgens Happé dat slechte wetgeving niet serieus wordt getoetst door de rechter. Naar aanleiding van de arresten heeft de Hoge Raad volgens Happé juist meer ruimte aan de wetgever gegeven om zonder een goede voorbereiding en motivering wetten te formuleren met als gevolg dat fiscale privileges in de wet kunnen ontstaan door zich te laten beïnvloeden door lobby's van bepaalde groepen personen in de samenleving. Door te oordelen dat de wetgeving mag zijn gebaseerd op veronderstellingen heeft de Hoge Raad volgens Happé de ruime beoordelingsbevoegdheid die aan de wetgever toekomt verder verruimd. Mijns inziens is de ruime beoordelingsbevoegdheid door de Hoge Raad niet zo zeer verder verruimd, maar heeft de Hoge Raad meer duidelijkheid gegeven met betrekking tot een ondergrens van de ruime beoordelingsvrijheid. Indien veronderstellingen waarop wetgeving is gebaseerd van redelijke grond zijn ontbloot, is de ruime beoordelingsbevoegdheid door de wetgever overschreden. Echter, daar zal naar mijn mening niet snel sprake van zijn. Bij de beoordeling of sprake is van een proportionele maatregel moet ook worden beoordeeld of de keuze van de wetgever van redelijke grond is ontbloot. Zoals uit het toetsingskader blijkt, zijn zowel de Hoge Raad als het EHRM terughoudend bij het beantwoorden van deze vraag.

Daarnaast merkt Happé op dat de Nederlandse wetgever niets heeft te vrezen indien zijn wetgeving moet worden getoetst aan het gelijkheidsbeginsel door de Europese dan wel door de Nederlandse rechter. Deze ontwikkeling is echter niet nieuw. Sinds het Della Ciaja-arrest uit 1999 is het EHRM al terughoudender. Vanaf het jaar 2002 is de Hoge Raad in zijn arresten gaan verwijzen naar de jurisprudentie van het EHRM. Dus ook de Hoge Raad is vanaf het jaar terughoudender geworden. In de arresten met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteit is de terughoudendheid van de Hoge Raad bevestigd.

De vraag die opkomt is of het wenselijk is dat de beoordelingsvrijheid die aan de wetgever toekomt zo ruim is. Volgens Gubbels¹⁵⁵ is de ruime beoordelingsvrijheid geen probleem indien in een land de democratie naar behoren functioneert. In Nederland functioneert de democratie echter niet goed, doordat de regering zich laat beïnvloeden door lobby's van bepaalde maatschappelijk organisaties. De beoordelingsvrijheid die aan de wetgever toekomt is volgens Gubbels in deze omstandigheden te ruim. Het is echter niet aan de rechter om in te grijpen. Het

¹⁵⁵ Noot Gubbels bij: HR 22 november 2013, nr. 13/01622, FED 2014/30.

parlement is eindverantwoordelijk met betrekking tot de kwaliteit van de fiscale wetgeving. Naar mijn mening is de wetgever verantwoordelijk voor de kwaliteit van de fiscale wetgeving. De ontwikkeling dat de politiek zich laat leiden door de lobby's van bepaalde maatschappelijke organisaties is mijns inziens niet wenselijk. Wetgeving mag naar mijn mening niet alleen maar zijn gebaseerd op veronderstellingen die voortkomen uit lobby's van bepaalde groepen van personen, omdat zo privileges kunnen ontstaan. Volgens de Hoge Raad is het dus echter wel mogelijk dat wetgeving is gebaseerd op veronderstellingen, tenzij de veronderstellingen van redelijke grond zijn ontbloot. Dat de wetgeving mag zijn gebaseerd op veronderstellingen, wil naar mijn mening niet zeggen dat de politiek niet altijd zorgvuldig moet nadenken indien een nieuwe wet wordt ingevoerd. Aangezien dat dus niet altijd gebeurt, moet naar mijn mening de mogelijkheid bestaan voor de rechter om in te grijpen indien sprake is van kwalitatief ondermaatse wetgeving zoals bijvoorbeeld bij de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Net als Niessen¹⁵⁶ ben ik echter wel van mening dat het niet de bedoeling is dat de rechter op de stoel van de wetgever gaat zitten. Met een mogelijkheid tot ingrijpen wordt dan ook bedoeld dat de rechter kan oordelen dat het aan de wetgever is om een regeling zoals bijvoorbeeld de bedrijfsopvolgingsfaciliteit aan te passen.

Aangezien zowel de Nederlandse rechter als de Europese rechter niet heeft ingegrepen bij de kwalitatief ondermaatse wetgeving van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit is de volgende vraag die opkomt wat te doen met de huidige bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Volgens Boer, Lubbers en Vording¹⁵⁷ moet de wetgever alsnog ingrijpen en de bedrijfsopvolgingsfaciliteit aanpassen naar een minder vergaande regeling. De huidige bedrijfsopvolgingsfaciliteit is volgens hen niet goed doordacht en moet dan ook aangepast worden. Ook volgens Gribnau¹⁵⁸ moet de huidige bedrijfsopvolgingsfaciliteit alsnog aangepast worden. Mede omdat een alternatief bestaat om het doel te bereiken, namelijk een regeling voor uitstel van betaling. Daarnaast is het volgens hem niet wenselijk dat het privilege voor een bepaalde groep personen blijft bestaan, terwijl de burgers die niet in staat zijn om een te lobbyen voor de kosten opdraaien.

¹⁵⁶ Niessen, Mensenrechtenarresten naar een Grote Kamer?, NTFR 2014-663.

¹⁵⁷ Boer, Lubbers en Vording, De BOF-zaken: de Hoge Raad grijpt niet in bij kwalitatief ondermaatse belastingwetgeving, WFR 2014/408.

¹⁵⁸ Gribnau, Respect voor het recht: de Koninklijke weg, NTFR2013-444.

In april 2014 leek het dat de Staatssecretaris van plan was de vrijstelling van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit aan te passen of zelfs geheel af te schaffen.¹⁵⁹ Echter, wederom na druk van buitenaf heeft hij toch aangegeven niets te veranderen aan de bedrijfsopvolgingsfaciliteit gedurende deze kabinetsperiode.¹⁶⁰

4.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is de invloed van de uitspraak van het EHRM van 27 mei 2014 onderzocht op het toetsingskader van het EHRM, op het toetsingskader van de Hoge Raad en op het wetgevingsproces. Het toetsingskader van het EHRM is mijns inziens niet veranderd, aangezien het EHRM heeft geoordeeld in overeenstemming met het toetsingskader. Dat de proportionaliteit niet wordt getoetst, is geen nieuwe ontwikkeling. Het toetsingskader van de Hoge Raad is mijns inziens wel veranderd. De Hoge Raad heeft immers een eigen invulling gegeven aan het begrip “van redelijke grond ontbloot”. Wetgeving mag volgens de Hoge Raad zijn gebaseerd op veronderstellingen. Het gevolg is dat de Hoge Raad nog terughoudender is geworden bij de beoordeling of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel. Daarnaast heeft de Hoge Raad geen gebruik gemaakt van de ruimte die het EHRM biedt om een eigen overweging te maken bij de beoordeling of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel. De Hoge Raad houdt vast aan het toetsingskader dat het EHRM zelf hanteert. De kans dat de Hoge Raad in toekomstige procedures een regeling in strijd zou achten met het gelijkheidsbeginsel is nihil. Alleen indien een onderscheid wordt gemaakt gebaseerd op persoonsgebonden kenmerken zal de Hoge Raad nog ingrijpen. De rest valt binnen de ruime beoordelingsbevoegdheid van de wetgever.

De uitspraak van zowel de Hoge Raad als het EHRM heeft ook invloed op het wetgevingsproces. De wetgever hoeft niets te vrezen indien zijn wetgeving wordt getoetst aan het gelijkheidsbeginsel. Dat wil niet zeggen dat het de wetgever niet zou sieren indien hij alsnog de bedrijfsopvolgingsfaciliteit zou aanpassen, omdat het wat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit betreft gaat om kwalitatief ondermaatse wetgeving. De kans dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit aangepast gaat worden, werd even groter toen de staatssecretaris opmerkte de vrijstelling van de

¹⁵⁹ Kamerbrief 25 april 2014, Fiscale moties en toezeggingen Tweede Kamer, nr. AFP/2014/302.

¹⁶⁰ Happé, Fiscale discriminatie in 26 jaar rechtspraak van de Hoge Raad: een fiscaal en rechtsstatelijk debat, WFR 2014/1000.

bedrijfsopvolgingsfaciliteit aan te passen of zelfs af te schaffen. Inmiddels heeft de staatssecretaris echter aangegeven gedurende deze kabinetsperiode geen veranderingen aan te brengen in de bedrijfsopvolgingsfaciliteit.

Hoofdstuk 5 Samenvatting en conclusie

Het gelijkheidsbeginsel is een van de beginselen die in het belastingrecht een rol speelt. Zowel het EHRM als de Hoge Raad hanteren een toetsingskader om te beoordelen of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel. De afgelopen tijd houdt de zaak met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteit de gemoederen bezig. Volgens velen is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in strijd met het gelijkheidsbeginsel. Echter, zowel de Hoge Raad als het EHRM hebben anders geoordeeld. De vraag die opkomt, is of het oordeel van het EHRM invloed heeft op het toetsingskader van het EHRM en op het toetsingskader van de Hoge Raad. Op deze vraag wordt een antwoord gezocht. Daarnaast wordt ook onderzocht wat de invloed is van de uitspraak van het EHRM met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteit op het wetgevingsproces. Ook de wetgever dient rekening te houden met het gelijkheidsbeginsel.

Om tot een antwoord te komen op de onderzoeksvraag, zijn eerst de toetsingskaders van het EHRM en de Hoge Raad opgesteld aan de hand van de jurisprudentie. Het toetsingskader van het EHRM bestaat uit een aantal stappen die moeten worden doorlopen om tot een oordeel te komen of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel. Voordat een verzoek door het EHRM inhoudelijk wordt beoordeeld, wordt eerst onderzocht of een verzoek eventueel niet-ontvankelijk is. Indien een verzoek ontvankelijk is, wordt de klacht inhoudelijk getoetst. De eerste vraag die moet worden beantwoord is of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Indien daar sprake van is, is de volgende vraag of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardigingsgrond.

De Hoge Raad hanteert ook een toetsingskader bij de beoordeling of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel. Voordat de Hoge Raad toekomt aan de inhoudelijke beoordeling van een beroep, bestaat voor de Hoge Raad de mogelijkheid om een beroep niet-ontvankelijk te verklaren. Er bestaat echter een verschil tussen de Hoge Raad en het EHRM op welke gronden geoordeeld kan worden dat een klacht niet-ontvankelijk is. Indien een beroep ontvankelijk is, wordt door de Hoge Raad ingegaan op de inhoudelijke beoordeling. Ten eerste moet worden beoordeeld of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Volgens de Hoge Raad is sprake van gelijke gevallen indien tussen de gevallen geen relevant verschil bestaat.

Indien sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen, dient vervolgens de vraag beantwoord worden of een redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat voor het onderscheid. Daarvan is sprake indien een legitiem doel wordt nagestreefd en indien proportionaliteit bestaat tussen het middel en het te realiseren doel. Uit de toetsingskaders van zowel het EHRM als de Hoge Raad blijkt dat aan de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toekomt bij de beoordeling van de vragen. Dat is niet altijd zo geweest. Vroeger kwam een zekere beoordelingsvrijheid toe aan de wetgever. Zowel het EHRM als de Hoge Raad zijn terughoudender geworden door de ruime beoordelingsbevoegdheid die later aan de wetgever toekomt.

Vervolgens is onderzocht of de uitspraken van verschillende rechterlijke instanties in overeenstemming zijn met de toetsingskaders. Zowel Rechtbank Zeeland-West-Brabant als Hof Den Bosch heeft beoordeeld of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel via het uitgangspunt van de verkrijging van art.1 SW 1956. Ik ben tot de conclusie gekomen dat Rechtbank Zeeland-West-Brabant wel in overeenstemming met de toetsingskaders heeft geoordeeld, maar dat Hof Den Bosch niet in overeenstemming met de toetsingskaders heeft geoordeeld. De toetsing kan ook plaatsvinden via het uitgangspunt van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit van art. 35 SW 1956. Geconcludeerd kan worden dat zowel Rechtbank Oost-Nederland als Rechtbank Noord-Holland niet in overeenstemming met de toetsingskaders heeft beoordeeld of sprake is van ongeoorloofde discriminatie.

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Uit de toetsing van het oordeel van de Hoge Raad aan de toetsingskaders kan mijns inziens geconcludeerd worden dat de Hoge Raad niet in overeenstemming met de toetsingskaders heeft geoordeeld. Het EHRM heeft daarentegen mijns inziens wel in overeenstemming geoordeeld met het toetsingskader van het EHRM.

Aan de hand van onder andere de conclusies die uit de toetsing van de uitspraken van de rechterlijke instanties kunnen worden getrokken, is vervolgens een antwoord gezocht op de onderzoeksvraag:

“Wat is de invloed van de uitspraak van EHRM 27 mei 2014, nr. 18485/14 inzake de bedrijfsopvolgingsfaciliteit op toekomstige procedures met betrekking tot strijdigheid van het gelijkheidsbeginsel in fiscale zaken?”

Mijns inziens is zowel het toetsingskader van het EHRM als de visie van het EHRM op het gelijkheidsbeginsel naar aanleiding van de uitspraak van 27 mei 2014 niet veranderd. Het EHRM heeft naar mijn mening in overeenstemming met het toetsingskader geoordeeld dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Het is geen nieuwe weg die door het EHRM is ingeslagen dat het EHRM nauwelijks toetst of sprake is van proportionaliteit. Het toetsingskader van de Hoge Raad is mijns inziens wel veranderd. Ten eerste heeft de Hoge Raad een invulling gegeven aan het begrip “van redelijke grond ontbloot” door te oordelen dat wetgeving gebaseerd mag zijn op veronderstellingen. De Hoge Raad is nog terughoudender geworden bij de beoordeling of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel. Ten tweede maakt de Hoge Raad geen gebruik van de ruimte die door het EHRM aan de nationale rechter wordt geboden om te beoordelen of sprake is van schending van het gelijkheidsbeginsel. De Hoge Raad hanteert hetzelfde toetsingskader als het EHRM. Aangezien de Hoge Raad nog terughoudender is geworden, is de kans dat de Hoge Raad in toekomstige procedures een regeling in strijd zou achten met het gelijkheidsbeginsel nihil. Tenzij een onderscheid op grond van persoonsgebonden kenmerken wordt gemaakt, dan is volgens de Hoge Raad wel sprake van een schending van het gelijkheidsbeginsel.

Mijns inziens hebben de uitspraken van zowel de Hoge Raad als het EHRM ook invloed op het wetgevingsproces. De kans dat in toekomstige procedures een regeling in strijd wordt geacht met het gelijkheidsbeginsel is naar mijn mening nihil. De wetgever hoeft dus niets te vrezen. Ik ben echter wel van mening dat de taak om de kwaliteit van de fiscale wetgeving te waarborgen nu bij de wetgever ligt. Zeker nu de Hoge Raad die rol niet op zich neemt. Het zou de wetgever sieren indien hij alsnog de bedrijfsopvolgingsfaciliteit aanpast aangezien het gaat om kwalitatief ondermaatse wetgeving.

Literatuurlijst

Jurisprudentie

- EHRM 28 november 1984, series A nr.87, NJ 1986,4 (Zaak Rasmussen).
- HR 8 juli 1988, nr. 24964, BNB 1988/302.
- HR 27 september 1989, nr. 24297, BNB 1990/6.
- EHRM 23 oktober 1990, nr. 17/1989/233, BNB 1995/244 (Darby-arrest).
- HR 30 september 1992, nr. 27463, BNB 1993/30.
- HR 21 oktober 1992, nr. 28548, BNB 1993/29.
- HR 17 november 1993, nr. 28587, BNB 1994/36.
- EHRM 16 september 1996, nr. 39/1995/545/631, RSV 1997, 234 (Arrest Gaygusuz)
- HR 15 oktober 1997, nr. 32270, FED 1998/22.
- HR 12 november 1997, nr. 30981, BNB 1998/22.
- HR 15 juli 1998, nr. 31922, BNB 1998/293.
- HR 17 augustus 1998, nr. 33078, BNB 1999/122.
- HR 12 mei 1999, nr. 33320, BNB 1999/271.
- EHRM 22 juni 1999, nr. 45757/99, BNB 2002/398 (Zaak Della Ciaja/Italië).
- HR 10 augustus 2001, nr. 35014, BNB 2001/400.
- EHRM 29 januari 2002, nr. 45600/99, BNB 2002/126 (Zaak Auerbach)
- HR 12 juli 2002, nr. 36254, BNB 2002/400.
- HR 14 juli 2000, nr. 35059, BNB 2000/36.
- EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95, V-N 2003/52.2 (Zaak M.A. e.a.).
- HR 8 juli 2005, nr. 39870, V-N 2005/34.2.
- EHRM 19 juli 2005, nr. 6638/03, FED 2005/117 (Zaak P.M.)
- EHRM 12 april 2006, nr. 65731/01, 65900/01, RVS 2007,44 (Zaak Stec e.a.).
- EHRM 12 december 2006, nr. 13378/05, RvdW 2007, 31 (Zaak Burden en Burden)
- HR 19 oktober 2007, nr. 41127, BNB 2008/7.
- EHRM 29 april 2008, nr. 13378/05, RvdW 2008, 79 (Zaak Burden en Burden).
- EHRM 4 november 2008, nr. 42184/05, NJB 2009, 127 (Zaak Carson).
- HR 14 november 2008, nr. 41537, BNB 2010/3.

- HR 21 november 2008, nr. 07/13301, BNB 2009/9.
- HR 9 oktober 2009, nr. 43991, BNB 2010/77.
- HR 27 november 2009, nr. 08/02053, NTFR 2009/2625.
- EHRM 16 maart 2010, nr. 42184/05, AB 2011/149 (Zaak Carson).
- EHRM 13 juli 2010, nr. 7205/07, EHRC 2010/94 (Zaak Clift).
- EHRM 7 juli 2011, 37452/02, RSV 2012/15 (Zaak Stummer).
- HR 28 oktober 2011, nr. 10/01544, BNB 2012/36
- Rechtbank Breda 13 juli 2012, nr. 11/5509, LJN: BX3386.
- Rechtbank Oost-Nederland, 29 januari 2013, nrs. AWB 12/5949, LJN: BZ2716, AWB 12/5950, LJN: BZ5236, AWB 12/5955, LJN: BZ5254 en AWB 12/6261, LJN: BZ5256.
- Rechtbank Zeeland- West-Brabant 29 maart 2013, nr. AWB /6433, LJN: BZ8593.
- Rechtbank Noord-Holland, 14 februari 2013, nr. AWB 13/98, LJN: BZ2255.
- HR 12 april 2013, nr. 12/01372, BNB 2013/235.
- Hof Den Bosch 18 april 2013, nr. 12/00496, LJN: BZ7841.
- HR 22 november 2013, nrs. 13/01154, 13/01160, 13/01161, 13/016622 en 13/02453, V-N 2013/59.21.
- HR 22 november 2013, nr. 13/01622, FED 2014/30.
- Hoge Raad 28 maart 2014, nr. 13/02363, BNB 2014/106.
- EHRM 27 mei 2014, nr. 18485/14.

Boeken

- Van Amersfoort, ‘Terugkoppeling van rechter naar wetgever?’, in: Gribnau, Lubbers en Vording, Terugkoppeling in het belastingrecht, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2008.
- Bellekom, Heringa, van der Velde, Verhey, Compendium Staatsrecht, Deventer: Kluwer, 2007.
- Van den Berge, Reageren op Straatsburg; toetsing van wetgeving aan het verdragsrechterlijke discriminatieverbod (artikel 14 EVRM), In: Andere wetenschappelijke uitgaven 34 Veranderingen in de belastingrechtspraak, 2011.
- Van Emmerik, Barkhuysen en Rieter, Procederen over mensenrechten onder het EVRM, het IVBPR en andere VN-verdragen, Nijmegen: Ars Aequi Libri, 2008.

- Gribnau en Lubbers, ‘Terugkoppeling in het belastingrecht: analyse en conclusies’, in: Gribnau, Lubbers en Vording, Terugkoppeling in het belastingrecht, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2008.
- De Haan, Bedrijfsvermogen in de successiewet en het gelijkheidsbeginsel (dissertatie UvA), 2007.
- Hamer, Cursus Belastingrecht FBR 5.3.1.B, 2013.
- Happé, Het gelijkheidsbeginsel: de rechtspraak van het EHRM biedt meer ruimte dan de Hoge Raad benut, In: Draaicirkels van formeel belastingrecht (Andere wetenschappelijke uitgaven), 2009.
- Hoogeveen, De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving, Den Haag: SDU 2011.
- Rijpkema, ‘Colloquium en terugkoppeling: het debat tussen rechter en wetgever’, in: Gribnau, Lubbers en Vording, Terugkoppeling in het belastingrecht, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2008.
- Tigelaar-Klootwijk, Bedrijfsopvolging bij natuurlijk personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, Fiscale Monografieën, nr. 141, Deventer: Kluwer, 2013.
- Van Vijfeijken, De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in het licht van het gelijkheidsbeginsel, In: Principieel belastingrecht: Liber Amicorum Richard Happé, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011

Literatuur

- Albert, Gelijk zijn, gelijk hebben en gelijk krijgen, WFR 2012/1214.
- Boer, Lubbers en Vording, De BOF-zaken: de Hoge Raad grijpt niet in bij kwalitatief ondermaatse belastingwetgeving, WFR 2014/408.
- De Bont en Pelinck, Bedrijfsopvolgingsfaciliteit in het successierecht: post mortem van het gelijkheidsbeginsel, WPNR 2014/7027.
- Bruijsten, NDFR Commentaar bij: Artikel 14 Verbod van discriminatie, 2014Hoogwout, Voor de Successiewet zijn alle verkrijgers gelijk, maar voor sommigen geldt een belastingprivilege!, FTV 2014/01.
- Gribnau, Respect voor het recht: de Koninklijke weg, NTFR2013-444.

- Happé, Fiscale discriminatie in 26 jaar rechtspraak van de Hoge Raad: een fiscaal en rechtsstatelijk debat, WFR 2014/1000.
- Hoogwout, Don Quichot en het gelijkheidsbeginsel, FTV 2013/11.
- Hoogwout, Voor de Successiewet zijn alle verkrijgers gelijk, maar voor sommigen geldt een belastingprivilege!, FTV 2014/1.
- Van Immerseel, Commentaar bij art. 6:5 AWB en art. 6:6 AWB, 2014.
- Kooiman, Gelijkheid in fiscalibus: mensenrecht of heffingsbeginsel?, NTFRA2013-11.
- Niessen, De belastingrechter en het gelijkheidsbeginsel, TFB 2009/01.
- Niessen, Mensenrechtenarresten naar een Grote Kamer?, NTFR 2014-663.
- Nieuwenhuizen, Evenwichtige ongelijkheid, WFR 2013/706.
- Pauwels, Belastingen en mensenrechtenverdragen: kroniek 2011-2013, MBB 2014/04.
- Van de Ven, Actualiteiten bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956, TE 2013/02.

Overige bronnen

- Besluit Staatssecretaris van Financien van 23 oktober 2013, nr. BLKB2012/1665M.
- http://www.collectiefonrecht.nl/erfbelasting_welkom#.UuPoXxDb_tQ (gedownload op 24 juli 2014)
- Kamerbrief 25 april 2014, Fiscale moties en toezeggingen Tweede Kamer, nr. AFP/2014/302.
- Kluwer, Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 14 EVRM, aant. 6.56, 2014.
- Ministerie van Financiën 25 januari 2012, nr. DGB/2011/7844 U, V-N 2012/9.